

2004-12-12

- *Juris Kandidatuppsats, 20 poäng* -

**Den nya CFC-lagstiftningens utformning och funktion
samt dess förenlighet med
EG-rätten**

Helena Löwdell

Handledare: Elleonor Fagerfjäll

*Skatterätt
Juridiska Institutionen
Handelshögskolan vid Göteborgs universitet
Göteborg, Sverige, 2004*

SAMMANFATTNING

Sedan den 1 januari 2004 tillämpas en ny CFC-lagstiftning i Sverige. CFC står för Controlled Foreign Company och innebär att svenskt delägarande i utländska juridiska personer under vissa förutsättningar blir föremål för en löpande delägarbeskattning, liknande den som gäller för delägare i svenska handelsbolag. Så är fallet om inkomsterna hos den utländska juridiska personen är lågbeskattade, det vill säga inte är föremål för någon skatt eller endast en minimal skatt i den utländska juridiska personens hemland. Anledningen till denna delägarbeskattning är att man vill undvika en urholkning av den svenska skattebasen, genom att kapital flyttas utomlands för att undgå den svenska beskattningen. CFC-beskattningen har sitt ursprung i USA och i Sverige har vi haft en motsvarande lagstiftning sedan 1990. Denna lagstiftning har varit i funktion fram till dess att den nya lagstiftningen på området trädde i kraft vid årsskiftet 2003/2004. Lagstiftningsprocessen bakom det nya regelverket var mycket långdragen och flera olika lagförslag har utarbetats. Den tidigare CFC-lagstiftningen blev under sin tid utsatt för en del kritik och så har redan blivit fallet även vad gäller den nya lagstiftningen.

Den största skillnaden, som jag ser det, mellan de båda regelverken är att den nya lagstiftningen inte enbart omfattar direkta äganden i CFC-bolaget, det vill säga den utländska juridiska personen, utan även indirekta äganden. Dessutom har det tidigare kravet på ett minst 50-procentigt svenskt inflytande i CFC-bolaget slopats. Dessa förändringar innebär att den nya lagstiftningen har en bra potential till att bli mer effektiv och lättare att tillämpa än sin föregångare. Syftet bakom CFC-lagstiftningen har blivit ifrågasatt både när det gäller den tidigare och den nya lagstiftningen. Anledningen till att en ny lagstiftning införts i Sverige sägs vara en följd av den nyligen införda skattefriheten för utdelningar och kapitalvinster på näringsbetingade andelar. Utvecklingen anses ha medfört en risk för en ökning av så kallade ränteavdragsarbitrage, vilka har ansetts urholka den svenska skattebasen. Denna grund har emellertid fått stark kritik från flera håll, eftersom ränteavdragsarbitrage i dagens läge överhuvudtaget inte anses lönande. För att delägarbeskattning enligt den nya lagstiftningen skall vara aktuell, krävs att inkomsten hos CFC-bolaget är att betrakta som lågbeskattad, det vill säga att den understiger 15,4 procent. Detta kriterium fanns inte i den tidigare lagstiftningen, vilken istället gjorde skillnad mellan utländska bolag och andra utländska juridiska personer än utländska bolag och i stället fokuserade på att avgöra vad som var likartad beskattning i förhållande till den svenska beskattningen. Den löpande delägarbeskattningen drabbade tidigare endast ägare till utländska juridiska personer, som inte var föremål för en

likartad beskattning. Innebörden av begreppet likartad beskattning var omdiskuterad, men i praktiken ansågs en skattesats om 10-12 procent utgöra en likartad beskattning. Båda lagstiftningarna innehåller så kallade "vita listor", vilka undantar vissa stater och vissa verksamheter från den löpande delägarbeskattningen. En skillnad mellan lagstiftningarna i detta avseende, är att den tidigare lagstiftningens "vita lista" nästan enbart innehöll stater med vilka Sverige hade ingått dubbelbeskattningsavtal. Det nya regelverket bygger däremot på att en individuell prövning av alla enskilda stater skall göras. Den nya lagstiftningen innehåller flera fördelar i förhållande till den äldre lagstiftningen, men även den nya lagstiftningen innehåller en del frågetecken, varav lagstiftningens förenlighet med EG-rätten är det största.

Ännu har inte något europeiskt lands CFC-lagstiftning blivit föremål för prövning i EG-domstolen. Många sakkunniga på området menar emellertid att det finns en stor risk att en CFC-lagstiftning vid en sådan prövning skulle komma att förklaras stridande mot EG-rätten. Den svenska lagstiftningen utgör inget undantag. Enligt min mening finns det mycket som tyder på att den svenska CFC-lagstiftningen står i strid med både etableringsfriheten i artiklarna 43-48 i EG-fördraget och den fria rörligheten för kapital i artiklarna 56-58 i fördraget. Etableringsfriheten ger både medborgare och juridiska personer en rätt att etablera sig i andra medlemsstater, exempelvis genom dotterbolag eller filialer. Det faktum att en stats lagstiftning gör det mindre fördelaktigt för sina egna medborgare eller bolag att etablera sig i andra stater, innebär en inskränkning av etableringsfriheten och sådana regler är därför inte tillåtna enligt EG-rätten. Genom att stadga en löpande delägarbeskattning, vilket medför en tidigareläggning av beskattningstidpunkten, för delägare i lågbeskattade utländska juridiska personer, men inte för motsvarande svenska subjekt, kan CFC-lagstiftningen komma att anses stridande mot etableringsfriheten. När det gäller den fria rörligheten för kapital, innebär denna att alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstaterna är förbjudna. Eftersom denna frihet innefattar investeringar i andra medlemsstater och betalningar mellan moder- och dotterbolag i olika stater, finns det även en risk att CFC-lagstiftningen står i strid med den fria rörligheten för kapital. Enligt min uppfattning är det mycket tveksamt om dessa restriktioner i fördragsfriheterna kan tillåtas utifrån rättfärdigandegrunder såsom "tvingande hänsyn till allmänintresset". Av EG-domstolens praxis framgår att domstolen varit mycket restriktiv när det gäller att rättfärdiga restriktioner i fördragets friheter. Både när det gäller skatteflyktsskäl och hänvisningar till "skattesystemets inre sammanhang", har argumentationen i ytterst få fall godtagits av domstolen. Av propositionen till den nya lagstiftningen framgår att regeringen inte delar ovan nämnda uppfattning. Regeringen anser inte att CFC-lagstiftningen strider mot vare

sig etableringsfriheten eller den fria rörligheten för kapital. Om så ändå vore fallet menar regeringen att restriktionerna kan rättfärdigas både utifrån skatteflyktshänsyn och argumentet om ”skattesystemets inre sammanhang”. När det gäller den fria rörligheten för kapital är regeringen av den uppfattningen att CFC-lagstiftningen kan rättfärdigas utifrån de grunder som anges i artikel 58.1 a och artikel 58.1 b i fördraget, exempelvis eftersom lagstiftningen är nödvändig för att förhindra att nationella lagar överträds. Regeringens argumentation är enligt min mening i vissa delar oklar och bristfällig. Med tanke på den restriktivitet som EG-domstolens praxis är behäftad med, kan det ifrågasättas om regeringens argumentation skulle kunna övertyga domstolen om att lagstiftningen bör tillåtas. Den kraftiga kritik som framförts mot regelverket från sakkunnigas håll tyder på att det är mycket osäkert huruvida lagstiftningen är förenlig med gällande EG-rätt.

FÖRORD

Idén till att skriva min examensuppsats inom skatterättsområdet och just om CFC-beskattning fick jag under våren 2004 då jag läste Skatterätt II, som är en fördjupningskurs i företagsbeskattning. Under denna kurs, som även till viss del omfattar internationell beskattning, fick jag för första gången en inblick i den nya CFC-lagstiftning som infördes i Sverige i januari 2004. Tanken att denna nya lagstiftning kunde vara intressant att studera i en examensuppsats slog mig ganska tidigt. Det var emellertid inte förrän jag satt mig in i ämnet lite mer, som jag upptäckte att det enligt sakkunniga på området ansågs vara mycket osäkert, huruvida den nya lagstiftningen är förenlig med EG-rätten. Denna fråga fängslade mig och jag beslöt mig för att, efter diskussion med Elleonor Fagerfjäll, adjunkt i skatterätt, skriva min uppsats om just detta.

Det har varit mycket intressant att fördjupa sig i reglerna om CFC-beskattning. Det faktum att lagstiftningen är så pass ny och att den har givit upphov till en så stor debatt, har gjort det än mer spännande att skriva om detta ämne. Om lagstiftningen är stridande mot EG-rätten eller ej, är något som en eventuell framtida process i EG-domstolen får utvisa.

Jag vill framföra ett stort tack till min handledare Elleonor Fagerfjäll för de tips och den vägledning som hon bidragit med under tiden för uppsatsskrivandet. Jag vill även passa på att tacka Andreas Ericson för hjälp med den grafiska framställningen och Lars-Börje Löwdell för den tid som han lagt ned på korrekturläsning av uppsatsen.

Göteborg den 12 december 2004



Helena Löwdell

FÖRKORTNINGAR

AB	Aktiebolag
ABL	Aktiebolagslagen (1975:1385)
CEN	Capital export neutrality
CFC	Controlled Foreign Company
Dnr Fi	Departementspromemoria från finansdepartementet - nummer
EEG	Europeiska Ekonomiska Gemenskapen
EES	Europeiska Ekonomiska Samarbetsområdet
EFTA	European Free Trade Association
EG	Europeiska Gemenskapen
Ekofin-rådet	Den ekonomiska grenen av ministerrådet
EU	Europeiska Unionen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1078)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SIL	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
SOU	Statens Offentliga Utredningar

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1	INLEDNING	1
1.1	BAKGRUND	1
1.2	SYFTE	2
1.3	AVGRÄNSNINGAR	3
1.4	METOD	3
1.5	DISPOSITION	4
2	DEN TIDIGARE CFC-LAGSTIFTNINGEN	5
2.1	LAGSTIFTNINGENS INNEHÅLL	5
2.1.1	<i>Utländskt bolag / utländsk juridisk person</i>	5
2.1.2	<i>Likartad beskattning</i>	6
2.1.3	<i>"Den vita listan"</i>	7
2.1.4	<i>Kontroll över CFC-bolaget</i>	8
2.1.5	<i>Inkomster</i>	9
2.1.6	<i>Löpande beskattning / Direkta innehav</i>	9
2.2	SYFTET MED LAGSTIFTNINGEN	10
2.3	KRITIK MOT LAGSTIFTNINGEN	11
2.3.1	<i>Förenligheten med EG-rätten och dubbelbeskattningsavtal</i>	11
2.3.2	<i>Rekvisitet "likartad beskattning"</i>	11
2.3.3	<i>Kravet på direkt ägande</i>	12
2.3.4	<i>Kontrollrekvisitet</i>	12
2.3.5	<i>Inkomstrekvisitet</i>	13
2.3.6	<i>Tillämpning och informationstillgång</i>	13
3	DEN NUVARANDE CFC-LAGSTIFTNINGEN	15
3.1	LAGSTIFTNINGENS INNEHÅLL	15
3.1.1	<i>Delägare i utländsk juridisk person</i>	15
3.1.2	<i>Personer i intressegemenskap</i>	17
3.1.3	<i>Filialregeln</i>	18
3.1.4	<i>Lågbeskattad inkomst - huvudregeln</i>	18
3.1.5	<i>Lågbeskattad inkomst – kompletteringsregeln</i>	20
3.1.6	<i>Löpande beskattning</i>	22
3.2	SYFTET MED DEN ÄNDRADE LAGSTIFTNINGEN	23
3.3	KRITIK MOT LAGSTIFTNINGEN	23
3.3.1	<i>Syftet med den nya lagstiftningen</i>	23
3.3.2	<i>En internationell lagstiftning?</i>	24
3.3.3	<i>Dubbel delägarbeskattning</i>	24
3.3.4	<i>Bristande kontroll</i>	25
4	EG-RÄTTENS STÄLLNING PÅ SKATTEOMRÅDET OCH FÖR CFC-BESKATTNINGEN RELEVANTA EG-RÄTTSLIGA BESTÄMMELSER OCH RÄTTSFALL	26
4.1	EG-RÄTTENS STÄLLNING PÅ SKATTEOMRÅDET	26
4.1.1	<i>Allmänt om skatter och EG-rätten</i>	26
4.1.2	<i>Svenska skatteregler och EG-rätten</i>	28
4.2	FÖR CFC-BESKATTNINGEN RELEVANTA EG-RÄTTSLIGA BESTÄMMELSER OCH RÄTTSFALL	29
4.2.1	<i>Relevanta bestämmelser i EG-fördraget</i>	30
4.2.2	<i>Relevanta rättsfall från EG-domstolen</i>	31
4.2.3	<i>Uppförandekoden</i>	34
5	ARGUMENTATIONEN KRING DEN SVENSKA CFC-LAGSTIFTNINGENS FÖRENLIGHET MED EG-RÄTTEN	37
5.1	CFC-LAGSTIFTNINGENS FÖRENLIGHET MED ETABLERINGSFRIHETEN	37
5.1.1	<i>Regeringens argumentation</i>	37
5.1.2	<i>Kritik mot regeringens argumentation</i>	39

5.2	CFC-LAGSTIFTNINGENS FÖRENLIGHET MED DEN FRIA RÖRLIGHETEN FÖR KAPITAL	43
5.2.1	<i>Regeringens argumentation</i>	43
5.2.2	<i>Kritik mot regeringens argumentation</i>	44
5.3	CFC-LAGSTIFTNINGENS FÖRENLIGHET MED UPPFÖRANDEKODEN	46
5.3.1	<i>Regeringens argumentation</i>	46
5.3.2	<i>Kritik mot regeringens argumentation</i>	47
6	ANALYS	48
6.1	DEN NYA CFC-LAGSTIFTNINGENS UTFORMNING OCH FUNKTION	48
6.1.1	<i>Den tidigare lagstiftningens funktion</i>	48
6.1.2	<i>Den nya lagstiftningens för- och nackdelar samt funktion</i>	49
6.1.3	<i>Slutsatser</i>	51
6.2	DEN NYA CFC-LAGSTIFTNINGENS FÖRENLIGHET MED EG-RÄTTEN	52
6.2.1	<i>CFC-lagstiftningens förenlighet med etableringsfriheten</i>	52
6.2.2	<i>CFC-lagstiftningens förenlighet med den fria rörligheten för kapital</i>	56
6.2.3	<i>Slutsatser</i>	59
7	SLUTSATSER	60
	KÄLLFÖRTECKNING	61

BILAGOR

BILAGA 1 UTDRAK UR EG-FÖRDRAGET

BILAGA 2 UTDRAK UR UPPFÖRANDEKODEN – CODE OF CONDUCT

BILAGA 3 UTDRAK UR PRIMAROLOGGRUPPENS RAPPORT

1 INLEDNING

Detta första kapitel innehåller en redogörelse för bakgrunden till uppsatsen, syftet med denna, de avgränsningar som jag valt att göra, den metod som jag använt mig av samt uppsatsens disposition.

1.1 BAKGRUND

CFC står för Controlled Foreign Company och denna typ av lagstiftning kommer ursprungligen från USA. Sverige har haft en fullgod CFC-lagstiftning sedan 1 januari 1990. Lagstiftningen på detta område var dessförinnan begränsad och fanns reglerad i 2 § 12 mom. SIL, lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, den så kallade Luxemburgparagrafen. Denna paragraf skiljde sig emellertid från en ren CFC-lagstiftning på så sätt att den föreskrev att utländska bolag, med sin verkliga ledning i Sverige, skulle beskattas i Sverige enligt de regler som gällde för ekonomiska föreningar. Detta innebar, till skillnad från CFC-beskattning, att det var själva bolaget som beskattades i Sverige. CFC-beskattning säkerställer istället en löpande beskattning av delägarna i den utländska juridiska personen, oavsett om dessa delägare är fysiska eller juridiska personer.¹ CFC-lagstiftningen från 1990 infördes i samband med att den svenska valutaregleringen avskaffades. Detta avskaffande medförde en ökad rörlighet för kapital och gjorde att det blev fritt fram att satsa kapital i bolag i lågskatteländer. För att hindra denna utveckling och risken för framtida skatteflykt, infördes en CFC-lagstiftning i Sverige.² Detta regelsystem har med smärre ändringar varit i kraft fram till januari 2004, då alltså den nya lagstiftningen på området trädde i kraft.

Den nya CFC-lagstiftningen är resultatet av en lång lagstiftningsprocess som påbörjades i och med 1998 års Företagsskatteutredningar. Dessa utredningar lämnade 2001 betänkandet Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar (SOU 2001:11). I detta betänkande, där kapitalvinster och utdelningar på näringsbetingade andelar föreslogs bli skattefria, påpekades även behovet av ändrade och utvidgade CFC-regler. Den föreslagna skattefriheten ansågs nämligen ge upphov till oönskade skatteplaneringsåtgärder, främst i form av så kallade ränteavdragsarbitrage. Innebörden av detta begrepp framgår av avsnitt 3.2 nedan. Utredningarna ville motverka en urholkning av den svenska skattebasen och ansåg därför att en ny CFC-lagstiftning borde införas. Den nya CFC-lagstiftningen är således en konsekvens av de nya reglerna om skattefrihet för kapitalvinster och utdelningar på näringsbetingade andelar, som

¹ Wenehed, CFC-Lagstiftning s. 346 och 359.

² Dahlberg, Förslag till ny CFC-lagstiftning... s. 50.

sedermera fullbordades 2003.³ Förslaget i SOU 2001:11 utsattes för stark kritik under remissbehandlingen, vilket ledde till att ett nytt förslag till CFC-lagstiftning utarbetades av Finansdepartementet i departementspromemorian ”CFC-regler” (dnr Fi2001/709). Detta förslag avvek i vissa delar från det förslag som lades fram i SOU 2001:11 och fick till följd att regeringen lade fram ett slutligt lagförslag i proposition 2003/04:10 ”Ändrade regler för CFC-beskattnings”, nedan kallad propositionen. Propositionen antogs av riksdagen och den nya CFC-lagstiftningen trädde således i kraft den 1 januari 2004.⁴

Redan vid tidpunkten för utarbetandet av den nya CFC-lagstiftningen dök frågan upp, huruvida denna lagstiftning kunde vara stridande mot EG-rätten. Regeringen ägnar ett tämligen stort utrymme i propositionen åt denna fråga och kommer till slutsatsen att reglerna är förenliga med EG-rätten.⁵ Lagrådet bedömer, liksom många sakkunniga på området, frågan som oklar.⁶ Trots att CFC-lagstiftningar existerar i många andra europeiska länder, har ännu inte denna typ av lagstiftning varit föremål för prövning i EG-domstolen.⁷

1.2 SYFTE

Syftet med denna uppsats har varit att undersöka den nya CFC-lagstiftningen som trädde i kraft i januari 2004, dels i förhållande till den tidigare lagstiftningen på detta område, dels i förhållande till EG-rätten.

Min avsikt har varit att ge en redogörelse för den nya lagstiftningens utformning, behovet av den nya lagstiftningen, syftet med lagstiftningen samt lagstiftningens framtida potential. Genom att jämföra den nya CFC-lagstiftningen med den tidigare lagstiftningen på detta område, har jag försökt påvisa både för- och nackdelar med de nya reglerna samt skillnader mellan de båda lagstiftningarna.

CFC-lagstiftningens förenlighet med EG-rätten är för närvarande föremål för en het debatt. Min avsikt har varit att uppsatsen i denna del skall ge läsaren en utförlig redogörelse för de EG-rättsliga principer som är aktuella i diskussionen, samt en sammanfattning av de viktigaste argument som lyfts fram i debatten. Målsättningen har hela tiden varit att, med hjälp av

³ Prop. 2003/04:10 s. 41.

⁴ A.prop. s. 42.

⁵ A.prop. s. 102 ff.

⁶ A.prop. s. 240.

⁷ Wenehed, CFC-Lagstiftning s. 114.

rättsfall från EG-domstolen och doktrin, skapa mig en egen uppfattning i frågan samt att försöka utröna lagstiftningens framtid.

1.3 AVGRÄNSNINGAR

Då den nya lagstiftningen är mycket omfattande till sin natur, finns det inte utrymme att inom ramen för denna uppsats ge en heltäckande analys av alla de regler som lagstiftningen innehåller. Jag har därför inriktat mig på de generella och utmärkande dragen i lagstiftningen och har därför valt att inte ta upp en del av de specialregler som finns på området. Exempelvis berörs inte reglerna om inkomstberäkningen och inte heller reglerna om avräkning av utländsk skatt.

När det gäller CFC-lagstiftningens förenlighet med EG-rätten har jag valt att inrikta mig främst på de aktuella fördragsreglerna, eftersom dessa är bindande för medlemsstaterna. Detta innebär att avsnitten om uppförandekoden i uppsatsen är kortare och av en mer generell art. Avsikten med dessa avsnitt har enbart varit att påvisa att det även förs en diskussion i dessa avseenden och alltså inte att analysera frågan på ett djupare plan.

Syftet med denna uppsats har inte varit att studera vare sig den gamla eller den nya lagstiftningens förenlighet med de dubbelbeskattningsavtal som Sverige har ingått med andra stater. Denna problematik har därför inte alls berörts i detta arbete.

1.4 METOD

Den metod som jag har använt mig av i detta arbete består av studier av relevant lagtext, förarbeten, praxis och doktrin på CFC-området. Jag har använt mig av svenska rättskällor men även av EG-rättsliga rättskällor, såsom EG-fördraget och rättsfall från EG-domstolen. En stor del av studierna av svenska rättskällor har ägnats åt förarbetena till den nya lagstiftningen och då främst den av regeringen framlagda propositionen, 2003/04:10. Förutom förarbetena, och naturligtvis lagtexten i 39a kap. IL, har jag haft mycket nytta av aktuella artiklar i de skatterättsliga tidskrifterna Skattenytt och Svensk skattetidning. Jag har använt mig av såväl rent skatterättslig litteratur som EG-rättslig litteratur. Någon svensk domstolspraxis har jag emellertid inte använt mig av. Skälet till detta är att sådan i princip saknas på CFC-beskattningsens område. Den äldre lagstiftningen tillämpades nämligen, vilket kommer att framgå av min utredning, mycket sparsamt och den nya lagstiftningen har ännu inte varit i kraft särskilt länge.

Uppsatsen är till viss del deskriptiv till sin natur. Det beror på att syftet med uppsatsen delvis är att ge läsaren en bild av gällande rätt på CFC-området i Sverige. Det finns emellertid även analytiska inslag i arbetet, främst i den del som behandlar CFC-lagstiftningens förenlighet med EG-rätten.

1.5 DISPOSITION

Jag har valt att dela in min uppsats i fem större delar. Den första delen, vilken återfinns i kapitel 2, består av en redogörelse för den tidigare lagstiftningen på CFC-området och den andra delen, vilken återfinns i kapitel 3, av en redogörelse för den nya lagstiftningen. Båda dessa delar innehåller underavsnitt, vilka behandlar olika delar av lagstiftningarna. Den tredje delen, som finns i kapitel 4, innehåller en allmän beskrivning av EG-rättens betydelse på skatteområdet. Dessutom behandlas i detta kapitel för CFC-beskattningen relevanta EG-rättsliga bestämmelser och rättsfall. I den fjärde delen av uppsatsen behandlas den argumentation som förts gällande den nya CFC-lagstiftningens förenlighet med EG-rätten, se kapitel 5. Den femte delen av min uppsats består av en sammanfattande analys av de fakta som redogjorts för i de tidigare delarna. Denna analys innefattar en analys av den nya CFC-lagstiftningen i förhållande till den tidigare lagstiftningen och en analys av de nya reglernas förenlighet med EG-rätten. Denna femte del av uppsatsen återfinns i kapitel 6. En kort sammanfattning av de slutsatser som jag har kommit fram till i mina studier av CFC-lagstiftningen ges i kapitel 7.

För överskådlighetens skull har jag valt att ge varje kapitel, och även underrubrikerna, en ingress, av vilken det framgår vad som kommer att behandlas i det följande avsnittet.

2 DEN TIDIGARE CFC-LAGSTIFTNINGEN

Följande avsnitt kommer att behandla den CFC-lagstiftning som infördes i Sverige 1990. Bakgrunden till lagstiftningen kommer att belysas liksom skälen och syftet bakom reglerna. Även den kritik som har följt lagstiftningen samt dess funktion skall beröras.

2.1 LAGSTIFTNINGENS INNEHÅLL

Den tidigare CFC-lagstiftningen bygger på ett antal olika begrepp såsom utländskt bolag, utländsk juridisk person, likartad beskattning, ”vit lista”, kontroll, inkomst samt löpande beskattning. En genomgång av innebörden av dessa begrepp kommer att göras i följande avsnitt.

2.1.1 Utländskt bolag / utländsk juridisk person

I lagstiftningen från 1990 var distinktionen mellan utländskt bolag och annan utländsk juridisk person än utländskt bolag av central betydelse. Endast delägare i de bolag som inte var att anse som utländska bolag, utan istället som andra utländska juridiska personer, var föremål för den delägarbeskattning som CFC-lagstiftningen medförde. Definitionen av ovanstående begrepp återfanns i den tidigare lagstiftningen i 6 kap. 8 § och 9 § IL.

Innebörden av dessa lagrum var att delägare i en utländsk juridisk person som var föremål för en, i förhållande till aktiebolag i Sverige, likartad beskattning i sitt hemland, inte kom att drabbas av delägarbeskattning enligt CFC-lagstiftningen. En sådan juridisk person uppfyllde nämligen kriterierna för att vara ett utländskt bolag. När begreppet CFC-bolag används i nedanstående text avses inte dessa utländska bolag, utan begreppet används för att beteckna de juridiska personer som träffas av CFC-lagstiftningen. När det således gäller den tidigare lagstiftningen, omfattar begreppet CFC-bolag andra utländska juridiska personer än utländska bolag.

Även en utländsk juridisk person som hörde hemma och var skattskyldig för inkomstskatt i vissa länder som Sverige ingått dubbelbeskattningsavtal med, var enligt den tidigare lagstiftningen att betrakta som ett utländskt bolag. Detta framgick av 6 kap. 10 § IL. I denna paragraf fanns de aktuella länderna samlade på en ”vit lista”. Reglerna härom kommer att behandlas mer utförligt under avsnitt 2.1.3 nedan.

2.1.2 Likartad beskattning

I den tidigare lagstiftningen fanns det således inte någon objektiv definition av ett CFC-bolag, på så sätt att alla de stater vars bolag omfattades av CFC-lagstiftningen fanns uppräknade på en lista. Avgörande var istället vad som skulle anses utgöra en likartad beskattning.⁸ Av förarbetena framgår att det inte endast var skattesatsens höjd som var avgörande utan även själva strukturen av den utländska beskattningen. En jämförelse skulle göras mellan den direkta skatten på inkomsten i det land där den utländska juridiska personen var belägen och den svenska bolagsskatten. Skatten fick således inte ”ha karaktär av omsättningsskatt eller skatt på transaktioner”⁹. Inte heller en fast årlig avgift ansågs vara godtagbar.¹⁰

Av förarbetena till lagstiftningen framgår vidare att det inte var den nominella skattesatsen som skulle läggas till grund för prövningen, huruvida beskattningen i landet ifråga var likartad med den svenska, utan den faktiska skattebelastningen. Anledningen var helt enkelt att inte heller den faktiska svenska skattebelastningen på bolag ansågs motsvara den nominella skattesatsen.¹¹ Lars-Erik Wenehed, juris doktor i finansrätt, menar dock att sistnämnda påstående inte nödvändigtvis stämmer överens med dagens förhållanden. Det faktum att skattereformen har fört med sig en breddad skattebas skulle kunna innebära att förhållandena ändrats.¹²

Den tolkning som görs i förarbetena av begreppet likartad beskattning, innebär att beskattningen vid en jämförelse inte fick vara generellt mycket förmånligare än den svenska.¹³ Det påpekas i förarbetena att likartad beskattning dock inte var det samma som jämförlig beskattning. Beskattningen skall enligt förarbetena vara likartad på så sätt att skattesystemet i det andra landet är likartat med det som gäller för beskattning av svenska bolag. Om en sådan överensstämmelse fanns ansågs utfallet av reglerna ge en skatt som var jämförlig.¹⁴

Begreppet jämförlig beskattning fanns upptaget i 24 kap. 20 § IL, vilken behandlade förutsättningarna för att utdelning på andelar i en utländsk juridisk person skulle vara skattefri. Den jämförbara svenska skatten var enligt denna paragraf den faktiska skatt som enligt IL skulle ha drabbat ett svenskt företag om det förvärvat inkomsten ifråga. I propositionen till

⁸ Wenehed, CFC-Lagstiftning s. 350.

⁹ SOU 1988:45 s. 108.

¹⁰ Prop. 1989/90:47 s. 17 f.

¹¹ A.prop. s. 18.

¹² Wenehed, CFC-Lagstiftning s. 351.

¹³ Prop. 1989/90:47 s. 18.

¹⁴ A.prop. s. 28.

lagstiftningen anges att en faktisk skatt på 15 procent kunde vara att anse som en jämförlig skatt. Då den likartade beskattningen ansågs kunna vara lägre än den jämförliga beskattningen, fick detta till följd att en likartad beskattning kunde vara lägre än 15 procent. Enligt förarbetena skall nämligen ett något generösare synsätt på skattenivån tillämpas vid avgörande om beskattningen är likartad än vid avgörande om den är jämförlig.¹⁵ Nils Mattsson, professor i finansrätt vid Uppsala universitet, och Mattias Dahlberg, forskarassistent och verksam vid Rättsvetenskapliga institutionen vid Handelshögskolan i Stockholm, stöder sig på dessa förarbetsuttalanden och menar att beskattningen är likartad även om skattesatsen är så låg som 10 till 15 procent.¹⁶ Wenehed är emellertid kritisk till detta resonemang och menar att uttalandena i förarbetena inte ryms inom lagtexten. Enligt Wenehed bör den effektiva skatten, beräknad enligt svenska regler, för CFC-bolaget vara lägre än 26,9 procent och högre än 17 procent, om beskattningen skall kunna anses vara likartad.¹⁷

Som synes var tolkningen av begreppet likartad beskattning inte glasklar och meningarna om dess innebörd var många. Det verkar emellertid som om innebörden av begreppet i praktiken tolkades så att en skatt på cirka 10-12 procent uppfyllde kravet på att vara en likartad beskattning.¹⁸

2.1.3 ”Den vita listan”

Den ovan nämnda ”vita listan” innehöll en uppräkningslista av flertalet av de länder, med vilka Sverige för tillfället hade ingått dubbelbeskattningsavtal. Bolag som hörde hemma, och som var skattskyldiga för inkomstskatt, i något av de länder som fanns uppräknade på den ”vita listan”, ansågs alltid vara utländska bolag och var därmed undantagna från delägarbeskattning. Listan återfanns i 6 kap. 10 § IL och innebar således att en stor del av de länder med vilka Sverige ingått dubbelbeskattningsavtal undantogs från tillämpningen av CFC-lagstiftningen. Frågan om det svenska regelsystemet kan anses ha varit stridande mot dubbelbeskattningsavtalen skall, som tidigare påpekats, inte beröras i denna uppsats.

Av uttalanden i förarbetena framgår att de fall, där en prövning av frågan huruvida en beskattning kunde anses vara likartad eller inte, förväntades bli få. Anledningen härtill var just

¹⁵ Prop. 1989/90:47 s. 71.

¹⁶ Dahlberg, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag s. 139.
Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt s. 47.

¹⁷ Wenehed, CFC-Lagstiftning s. 352 ff.

¹⁸ Bojs, Nya CFC-regler s. 728.

att Sverige hade dubbelbeskattningsavtal med många länder och att dessa därför fanns upptagna på den vita listan, vilket innebar att de undantogs helt från denna prövning.¹⁹

Som Suzanne Lauritzen, jur.kand. med inriktning mot skatterätt, påpekar ger en sådan ”vit lista” god vägledning åt enskilda skattesubjekt och även åt skatteförvaltningen, när det gäller att bedöma CFC-lagstiftningens tillämplighet i det enskilda fallet. Dessutom bidrar ”vita listor” till en ökad rättssäkerhet när det gäller tillämpningen av lagstiftningen. Nackdelar med systemet är enligt Lauritzen att det är kostsamt och tidskrävande, både vad gäller det ursprungliga upprättandet av listorna samt den nödvändiga kontinuerliga översynen av dessa.²⁰

2.1.4 Kontroll över CFC-bolaget

Den tidigare CFC-lagstiftningen innehöll även krav på ett visst inflytande, det vill säga en viss kontroll över CFC-bolaget, för att delägarbeskattning skulle bli aktuellt. Detta krav återfanns i 6 kap. 15 § IL.

För att delägarbeskattning skulle bli aktuellt, krävdes det att minst 50 procent av kapitalet eller rösterna i den utländska juridiska personen innehades av svenska obegränsat skattskyldiga personer, alltså personer med hemvist eller säte i Sverige. Vidare blev endast de delägare som, enskilt eller tillsammans med vissa uppräknade personer, innehade mer än 10 procent av kapitalet eller rösterna löpande beskattade. De personer som enligt 6 kap. 15 § 1 st. IL räknades till samma krets som delägaren, var närstående personer till delägaren samt juridiska personer som direkt eller indirekt ägdes av delägaren och närstående personer till delägaren.

Regelns utformning förde med sig att en enskild delägars beskattning kunde bli beroende av okända personer. Delägarna behövde inte ens ha någon vetskap om varandras existens, vilket måste anses minska förutsebarheten i beskattningen. Som exempel nämner Wenehed, att en svensk delägare som sålde sitt innehav till en person som saknade hemvist i Sverige, genom sitt handlande kunde befria en annan svensk delägare från löpande beskattning. Även det omvända förhållandet var möjligt, det vill säga att en utländsk delägare sålde sitt innehav till en svensk delägare, vilket fick till följd att en svensk delägare kunde bli föremål för delägarbeskattning, eftersom det svenska inflytandet efter försäljningen översteg 50 procent. Det behövde inte nödvändigtvis vara så att de delägare som genomförde försäljningen själva

¹⁹ Prop. 1989/90:47 s. 18.

²⁰ Lauritzen, *Analys av den svenska CFC-lagstiftningen...* s. 828.

berördes av den skattemässigt. Deras innehav kunde ju understiga 10 procent, vilket skulle få till följd att deras agerande endast fick effekter för andra delägare.²¹

Som Wenehed påpekar ökade kontrollrekvisitet möjligheterna att kringgå den löpande beskattningen. Genom att se till att delägare utan skattemässig hemvist i Sverige innehade mer än 50 procent av CFC-bolaget, undgick man enkelt beskattningsregeln.²²

2.1.5 Inkomster

Enligt den tidigare lagstiftningen lades samtliga inkomster i CFC-bolaget till grund för den löpande beskattningen. Det gällde även aktiva affärsinkomster, det vill säga inte endast inkomster som tillförts bolaget genom tillskott från delägarna, utan även de inkomster som förvärvats av bolaget genom aktiv affärsverksamhet. Inkomsterna från bolaget beskattades hos delägarna, liksom vid beskattning av handelsbolag. Vid beräkningen av CFC-bolagets inkomster tillämpades de regler som gällde för handelsbolag.²³

Att delägarbeskattningen omfattade alla CFC-bolagets inkomster, inklusive aktiva affärsinkomster, bygger på att inkomsten definierades utifrån den så kallade jurisdiktionsmetoden. Denna metod innebär att alla inkomster i den utländska juridiska personen inbegrips i CFC-inkomsten. Jurisdiktionsmetoden är, till skillnad mot transaktionsmetoden, mer inriktad mot länder med ingen eller mycket låg skatt. Metoden presumerar att delägaren av skatteskäl innehar en andel i ett bolag i ett lågskatteland.²⁴

2.1.6 Löpande beskattning / Direkta innehav

Att en delägare blev föremål för en löpande beskattning innebar, vilket framgick av 6 kap. 16 § IL, att delägaren blev beskattad för CFC-bolagets inkomst i förhållande till sin andel i bolaget. Beskattningen skedde i inkomstslaget näringsverksamhet.

Utmärkande för CFC-lagstiftningen från 1990 är att endast direkta innehav ledde till en löpande delägarbeskattning. Indirekta innehav genom andra utländska juridiska personer omfattades inte. Detta framgick av lagtexten i 6 kap. 6 § IL, som stadgade att delägaren skulle ”beskattas för så stort belopp som motsvarar hans andel”. Detta innebar att CFC-lagstiftningen relativt enkelt kunde kringgåas genom att en utländsk juridisk person, hemma-

²¹ Wenehed, CFC-Lagstiftning s. 357.

²² A.st.

²³ Wenehed, a.a. s. 359 f.

²⁴ Wenehed, a.a. s. 71 och 413.

hörande i ett land som saknade CFC-lagstiftning, placerades mellan den svenska personen och CFC-bolaget. En delägarbeskattning blev endast aktuell om den svenska personen direkt ägde andelar i CFC-bolaget.

Delägaren blev således beskattad för överskottet hos den utländska juridiska personen. När det däremot gäller underskott, var dessa inte avdragsgilla mot andra intäkter hos delägaren. Underskottet fick istället sparas och utnyttjas nästkommande år. Detta framgick av 14 kap. 11 § IL.

När en delägare blivit löpande beskattad för CFC-bolagets resultat, kunde denne inte samtidigt bli beskattad för utdelning från bolaget. Detta framgick av 42 kap. 22 § IL, som stadgade att ”utdelning från andra utländska juridiska personer än utländska bolag skall inte tas upp till den del delägaren har beskattats för sin del av den utländska juridiska personens inkomst enligt 6 kap. 13-16 §§”. Någon ”dubbelbeskattning” var det således inte fråga om.

2.2 SYFTET MED LAGSTIFTNINGEN

Det enda syfte bakom införandet av CFC-lagstiftningen som kan utläsas av förarbetena är att det ansågs nödvändigt att införa en definition av begreppet utländskt bolag i svensk lagstiftning. Som Wenhed påpekar är detta egentligen ingen förklaring till varför denna typ av regler borde införas i den svenska skattelagstiftningen. Wenhed menar emellertid att införandet av denna definition fått ett resultat som sammanfaller med den lagstiftning som finns i andra länder, vars syfte är att utgöra en CFC-lagstiftning.²⁵

I och med att begreppet utländskt bolag infördes i lagstiftningen, ansågs det uppkomma en risk för att svenska delägare skulle komma att överföra inkomster till lågbeskattade skattesubjekt i utlandet, i syfte att undkomma skatten på inkomsterna i Sverige. Det var egentligen denna risk för skatteundandragande, som gjorde att man ville införa en löpande delägarbeskattning i form av CFC-lagstiftning.²⁶ Syftet med införandet av en CFC-lagstiftning var helt enkelt att neutralisera de skattemässiga fördelar som uppkom då svenska delägare samlade vinstmedel i ett bolag i ett skatteparadis, det vill säga en lågbeskattad utländsk juridisk person. Genom den löpande delägarbeskattningen undveks att delägare, genom att samla vinstmedel i den utländska juridiska personen och ta hem dessa genom utdelning, senarelade beskattningen.

²⁵ Wenhed, CFC-Lagstiftning s. 361.

²⁶ Prop. 1989/90:47 s. 17.

En löpande delägarbeskattning av CFC-bolagets inkomster ansågs motverka risken för denna form av skatteundandragande.

CFC-lagstiftningen har fått ett tämligen vidsträckt tillämpningsområde i förhållande till det ovan nämnda syftet. Detta eftersom det inte endast var bolag i skatteparadis som omfattades av reglerna, utan alla utländska juridiska personer som inte ansågs vara likartat beskattade med svenska aktiebolag. Detta innebar att även länder med en skatt som översteg den typiska skatten i lågskatteländer omfattades av CFC-lagstiftningen. En ytterligare orsak till det vidsträckta tillämpningsområdet var, som nämnts ovan, att hela CFC-bolagets inkomst omfattades av lagstiftningen. All inkomst låg sålunda till grund för den löpande delägarbeskattningen, även inkomster från aktiv näringsverksamhet, så kallade aktiva affärsinkomster.

2.3 KRITIK MOT LAGSTIFTNINGEN

CFC-lagstiftningen från 1990 var i funktion i Sverige i tretton år. Under denna tid har det gjorts en del ändringar i den och det har även, främst under de senaste åren, framförts en hel del kritik mot lagstiftningen som sådan. Kritiken har riktat sig mot olika delar av regleringen, vilka kommer att behandlas nedan

2.3.1 Förenligheten med EG-rätten och dubbelbeskattningsavtal

De sista åren under den tid då lagstiftningen från 1990 var i kraft, sattes en diskussion igång, huruvida CFC-lagstiftning generellt kunde anses vara stridande mot EG-rätten och även mot de dubbelbeskattningsavtal som Sverige ingått med andra länder. Även denna tidiga lagstiftning fick således utstå kritik för att den inte ansågs vara förenlig med EG-rättsliga principer.²⁷ Då CFC-lagstiftningens förenlighet med EG-rätten är föremål för en utförlig diskussion i kapitel 5 och avsnitt 6.2, kommer jag inte att gå in djupare på detta område här. Som redan påpekats skall inte heller förenligheten med dubbelbeskattningsavtalen beröras ytterligare, eftersom den frågan ligger utanför området för denna uppsats. Jag vill bara påpeka att diskussionen fördes även vad gäller den äldre lagstiftningen.

2.3.2 Rekvisitet "likartad beskattning"

Detta rekvisit har bidragit till att CFC-lagstiftningen från 1990 fått rykte om sig att medföra praktiska tolkningsproblem och vara svårtillämpad. Som framgår av avsnitt 2.1.2 ovan, skiljer sig uppfattningarna i doktrin åt, när det gäller frågan om hur hög skattenivån i det lågbeskattade landet bör vara, för att den juridiska personen skall uppfylla kriteriet på att vara

²⁷ Lang m fl, CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law – National Report Sweden s. 583.

föremål för en likartad beskattning och därmed undgå att drabbas av delägarbeskattning. Mattsson och Dahlberg anser att en skattesats under 15 procent utgjorde en likartad beskattning medan Wenehed anser att denna skattesats var betydligt högre.

2.3.3 Kravet på direkt ägande

Det faktum att den svenska lagstiftningen från 1990 endast omfattade direkt ägande har kritiserats från många håll. Det var således mycket enkelt att kringgå den tidigare CFC-lagstiftningen. Det enda som krävdes var att ett normalbeskattat bolag sköts in i företagsstrukturen, mellan det svenska och det utländska bolaget. Dahlberg är en av dem som förordat att även indirekta äganden skulle omfattas av lagstiftningen.²⁸ Även Lauritzen anser att en beskattning av indirekta äganden skulle vara rimlig i de situationer då ett direktägt bolag enbart fungerar som en ”sluss” eller ”sparbössa” för inkomster som samlas i skatteparadis.²⁹

2.3.4 Kontrollrekvisitet

Kontrollrekvisitet har kritiserats av bland annat Wenehed, som menar att detta rekvisit inte fyllde någon funktion och därför borde tas bort. Kritiken riktades bland annat mot det bristande motivet bakom kontrollrekvisitet. Ett verkligt motiv till kravet på svenskt inflytande saknades enligt Weneheds mening.³⁰ I propositionen anges som enda motiv bakom detta rekvisit, att de angivna måtten på inflytande ”överensstämmer väl med dem som föreskrivs i motsvarande lagstiftning i Förenta Staterna, Storbritannien och Japan”.³¹

Kritik har även riktats mot det förhållandet att kontrollrekvisitet medförde en minskad förutsebarhet i beskattningen. Att enskilda delägare blev beroende av okända delägare är något som Wenehed ställer sig kritisk till, liksom de möjligheter att undgå den löpande beskattningen som kontrollrekvisitet gav upphov till. Kravet på svenskt inflytande saknade även enligt Weneheds mening betydelse för lagstiftningens legitimitet. Om det fanns skäl att anta att inkomster skulle ha överförts till ett CFC-bolag för att undgå skatt, skulle de skälen finnas, oavsett om detta kontrollerades av svenska delägare eller ej.³² Det är enligt Wenehed själva ”överförandet av inkomster som skall legitimera den löpande beskattningen”.³³ Även Dahlberg menar att kravet på ett 50-procentigt svenskt innehav, av antingen andelar eller röster i det

²⁸ Lang m fl, CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law – National Report Sweden s. 587.

²⁹ Lauritzen, Analys av den svenska CFC-lagstiftningen... s. 831.

³⁰ Wenehed, CFC-Lagstiftning s. 356 f.

³¹ Prop. 1989/90:47 s. 18 f.

³² Wenehed, CFC-Lagstiftning s. 356 f.

³³ Wenehed, a.a. s. 412.

utländska bolaget, är alltför högt ställt.³⁴ Att kontrollrekvisitet är en av svagheterna med lagstiftningen menar Lauritzen även beror på att regeln inte tar någon hänsyn ”till den verkliga kontrollen utan endast markerar ett formellt svenskt inflytande”³⁵. Det faktum att inte enbart nationaliteten hos de delägare som har ett reellt inflytande över bolaget beaktas, kan enligt Lauritzens mening ses som stöd för uppfattningen att det är just den omständigheten att delägarna är svenska som grundar den svenska beskattningsrätten.³⁶

2.3.5 Inkomstrekvisitet

Den tidigare svenska CFC-lagstiftningen byggde på jurisdiktionsmetoden, enligt vilken all inkomst hos CFC-bolaget innefattades i CFC-inkomsten. Detta innebar att även aktiv affärsinkomst omfattades. Då CFC-lagstiftningens syfte var att motverka att inkomst medvetet fördes över till bolag i lågskatteländer, borde enligt Weneheds mening dessa aktiva affärsinkomster uteslutas från CFC-inkomsten, vilket skulle innebära att de inte blev föremål för löpande beskattning. De aktiva affärsinkomsterna kunde enligt Weneheds mening undantas, genom att CFC-lagstiftningen i framtiden endast omfattade bolag i skatteparadis eller lågskatteländer. Uteslutningen av dessa inkomster kunde även göras på det sätt att de klart och tydligt undantogs från CFC-beskattningen.³⁷ Även Dahlberg riktar kritik mot att lagstiftningen omfattade alla former av lågbeskattad inkomst, inklusive inkomster från tillverkningsindustrier. Enligt Dahlberg är det inte låga skatter som är den avgörande faktorn för etableringen av affärsrelationer i andra länder. I stället är det snarare låga löner som är avgörande.³⁸ Lauritzen påpekar att en sådan vidsträckt beskattning ”riskerar att förhindra etablerandet av helt legitima verksamheter och kraftigt reducera bolags möjligheter att konkurrera på en internationell marknad”³⁹.

2.3.6 Tillämpning och informationstillgång

Kritik har även riktats mot det faktum att lagstiftningen visat sig vara svår att tillämpa för skatteförvaltningen. Lauritzen menar att det beträffande många regler, främst materiella sådana, saknas vägledning för hur tillämpningen av dessa skall ske. Exempelvis stadgas i vissa fall att svenska regler skall tillämpas, men det framgår inte vilka regler det är fråga om och/eller inte från vilken tidpunkt reglerna skall börja tillämpas. Även det faktum att det krävs

³⁴ Lang m fl, CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law – National Report Sweden s. 587.

³⁵ Lauritzen, Analys av den svenska CFC-lagstiftningen... s. 829.

³⁶ A.st.

³⁷ Wenehed, CFC-Lagstiftning s. 415.

³⁸ Lang m fl, CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law – National Report Sweden s. 587.

³⁹ Lauritzen, Analys av den svenska CFC-lagstiftningen... s. 833.

kännedom om innehållet och uppbyggnaden av skattesystemen i andra stater, bidrar enligt Lauritzen till att reglerna är svåra att tillämpa.⁴⁰

Ytterligare en orsak till att CFC-lagstiftningen från 1990 inte var så effektiv som den skulle ha kunnat vara, är att det finns brister i möjligheterna att kontrollera och övervaka lagstiftningen. Detta menar Lauritzen beror på att en stor mängd av den information som skatteförvaltningen behöver, för att en effektiv beskattning skall kunna säkerställas, finns utanför Sveriges gränser. Behovet av internationellt samarbete är stort på detta område och den omständigheten att många lågskatteländer är ovilliga att samarbeta gör att regelsystemet inte blir föremål för den kontroll som är önskvärd.⁴¹

⁴⁰ Lauritzen, *Analys av den svenska CFC-lagstiftningen...* s. 836.

⁴¹ A.st.

3 DEN NUVARANDE CFC-LAGSTIFTNINGEN

I avsnittet nedan kommer en genomgång att göras av den nya CFC-lagstiftning som nyligen införts i svensk rätt. Lagstiftningens bakgrund och innehåll kommer att belysas liksom syftet bakom lagstiftningen samt den kritik som framförts mot den.

3.1 LAGSTIFTNINGENS INNEHÅLL

Den nya CFC-lagstiftningen återfinns i ett eget kapitel i IL, nämligen i 39a kap. Det nya regelverket skiljer sig på flera punkter från CFC-lagstiftningen från 1990, men innehåller liksom den tidigare lagstiftningen flera begrepp som kräver en definition. De olika beståndsdelarna i lagstiftningen kommer nedan att studeras var för sig.

3.1.1 Delägare i utländsk juridisk person

Den löpande delägarbeskattningen enligt den nya lagstiftningen träffar delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster. Detta följer av 39a kap. 1 § IL. I detta avsnitt kommer endast begreppet delägare i utländska juridiska personer att diskuteras, medan inbörden av en lågbeskattad inkomst kommer att redogöras för i avsnitt 3.1.4 nedan.

I den nya lagstiftningen görs inte åtskillnad mellan utländskt bolag och annan utländsk juridisk person än utländskt bolag, som är kännetecknande för CFC-lagstiftningen från 1990. Begreppet utländskt bolag har tagits bort och därmed även begreppet likartad beskattning. En delägare i en utländsk juridisk person kan vara såväl en fysisk som en juridisk person.⁴² Definitionen omfattar först och främst obegränsat skattskyldiga personer, men även begränsat skattskyldiga inbegrips, under förutsättning att andelarna i CFC-bolaget är knutna till ett fast driftsställe i Sverige, se 39a kap. 2 § 2 st. IL. Detta skiljer sig från den gamla lagstiftningen, vilken endast omfattade obegränsat skattskyldiga personer.⁴³

39a kap. 2 § IL innehåller även andra nyheter i förhållande till den tidigare CFC-lagstiftningen. Den viktigaste nyheten är att den nya lagstiftningen även omfattar ett indirekt innehav i den utländska juridiska personen. CFC-lagstiftningen från 1990 omfattade som bekant endast direkta innehav. Ägarandelen vid ett indirekt ägande skall, enligt 39a kap. 4 § IL, utgöras av produkten av kapitalandelarna i varje led av kedjan. Röstandelen skall enligt samma paragraf utgöras av den lägsta röstandelen i något led utav kedjan. Skälet till att även ett indirekt

⁴² Prop. 2003/04:10 s. 53 och Fi 2001/709 s. 12.

⁴³ A.prop. s. 53 f.

innehav omfattas av den nya lagstiftningen, är att enbart ett direkt ägande har visat sig leda till ett kringgående av CFC-beskattningen. Reglerna i 1990 års lagstiftning kunde enkelt undvikas genom att ett utländskt holdingbolag sköts in mellan den svenska delägaren och CFC-bolaget.⁴⁴ På detta sätt undgick delägaren den löpande beskattningen, eftersom hans innehav i CFC-bolaget endast var ett indirekt innehav.

Nytt är även att kravet på att den utländska juridiska personen till 50 procent skulle kontrolleras av obegränsat skattskyldiga personer har tagits bort. Bestämmelsen beskrivs i förarbetena som föråldrad och gav upphov till omfattande tillämpningssvårigheter. Det är främst rättsosäkerheten hos den skattskyldige som föranlett att kravet tagits bort. Förutsebarheten för den enskilde, om lagstiftningen var tillämplig eller inte, ansågs vara alltför dålig.⁴⁵

Även kravet på ett 10-procents ägande i den utländska juridiska personen, vilket var en förutsättning för att den enskilde delägaren skulle drabbas av delägarbeskattning, har ändrats. Den nya lagstiftningen kräver som sagt att delägaren innehar eller kontrollerar minst 25 procent av den utländska juridiska personens kapital eller röster. 25-procentsinnehavet innebär ett avsteg från det förslag till CFC-lagstiftning som Finansdepartementet lämnade i sin promemoria. Förslaget innehöll, liksom det tidigare regelsystemet, krav på ett 10-procentigt innehav.⁴⁶ Av propositionen framgår att den tidigare procentsatsen om 10 procent var mycket låg vid en internationell jämförelse, samt att en så låg procentsats medförde svårigheter för en minoritetsägare att få ut information som denne behövde för inkomstredovisningen. Det påpekas även att risken för att oberoende personer samverkar för att undgå CFC-lagstiftningen inte förts vid ett 25-procentsinnehav. Ett 25-procentskrav finns sedan tidigare i Danmark och Portugal.⁴⁷

När det gäller innehavet i CFC-bolaget kan vidare påpekas, att det både i Finansdepartementets promemoria och i propositionen föreskrivs att såväl kapitalandel som röstetal skall ha betydelse när det gäller att avgöra om CFC-lagstiftningen skall tillämpas, samt hur stor del av CFC-bolagets inkomst som delägaren skall beskattas för.⁴⁸ Detta till skillnad från

⁴⁴ Prop. 2003/04:10 s. 56.

⁴⁵ A.prop. s. 56.

⁴⁶ Fi 2001/709 s. 12.

⁴⁷ Prop. 2003/04:10 s. 56.

⁴⁸ A.prop. s. 55 och Fi 2001/709 s. 12.

betänkandet från 2001, där det föreslogs att villkoret gällande vilka delägare som skulle komma att drabbas av delägarbeskattningen, skulle begränsas till att avse kapitalandelen.⁴⁹

Enligt den nya lagstiftningen skall inte endast innehav av andelar och röster vara avgörande för huruvida delägarskap i en utländsk juridisk person föreligger. Detta framgår av lagtexten, enligt vilken även kontroll över ett företag skall beaktas. Enligt propositionen föreligger kontroll av ett företag då ”ett företag deltar i ledningen eller kontrollen av ett annat företag eller när samma personer deltar i ledningen eller kontrollen av båda företagen”⁵⁰. Den närmare innebörden av begreppen ledning och kontroll finns inte uttryckligen preciserad. Ett inflytande över en juridisk persons driftsmässiga och finansiella styrning på exempelvis lednings- och styrelsenivå anses i allmänhet omfattas av begreppet. Av propositionen framgår att i stort sett all kontroll ”som innebär ett reellt inflytande på företagets agerande”⁵¹ omfattas.

Förutom att innehavet får vara indirekt, gäller även att kapitalet eller rösterna får innehas av delägaren tillsammans med andra personer i intressegemenskap med delägaren. Innebörden av detta begrepp utreds i kommande avsnitt.

3.1.2 Personer i intressegemenskap

I 39a kap. 3 § IL definieras vad som avses med personer som ingår i en intressegemenskap. En uttrycklig bestämmelse som stadgar att även andelar som innehas av personer i intressegemenskap med delägaren skall medräknas, har enligt förarbetena ansetts vara nödvändig. En sådan bestämmelse förhindrar att innehavet sprids ut på närstående och att delägarbeskattningen på så sätt undgås.⁵²

Av Finansdepartementets promemoria framgår vidare att det bör vara fråga om ett så nära samband mellan personerna ”att det finns tillräckliga skäl att låta deras respektive innehav påverka frågan om cfc-beskattning skall ske eller inte”.⁵³ Som framgår av lagtexten omfattas moderföretag och dotterföretag av begreppet. Även företag som står under i huvudsak samma ledning omfattas, vilket innefattar systerföretag med en och samma eller flera närstående fysiska personer som ägare, eller en och samma juridiska person som ägare.⁵⁴ Av

⁴⁹ SOU 2001:11 s. 201.

⁵⁰ Prop.2003/04:10 s. 54.

⁵¹ A.prop. s. 54.

⁵² A.prop. s. 59.och Fi 2001/709 s. 13.

⁵³ Fi 2001/709 s. 13.

⁵⁴ Prop. 2003/04:10 s. 60.

39a kap. 3 § 2 p. IL framgår att även de fall, där en juridisk person innehar exakt 50 procent av kapitalet eller rösterna i en annan juridisk person omfattas av begreppet intressegemenskap. För att ett moderbolag skall vara för handen, och därmed första punkten skall vara tillämplig, krävs ju att röstetalet i dotterbolaget uppgår till över 50 procent, se 1 kap. 5 § ABL. Ett moderbolag föreligger enligt denna paragraf i ABL även under vissa andra förutsättningar, exempelvis då ett aktiebolag har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av styrelseledamöterna i en annan juridisk person. Tredje punkten i 39a kap. 3 § IL reglerar situationen där en fysisk person innehar kapital eller röster i en juridisk person medan fjärde punkten stadgar att även personer som är närstående, enligt 2 kap. 22 § IL, skall anses utgöra en intressegemenskap.

3.1.3 Filialregeln

Filialregeln återfinns i 39a kap. 9 § IL. Denna regel behandlar det förhållandet att en utländsk juridisk person har ett fast driftsställe utanför den stat eller jurisdiktion där personen ifråga hör hemma och att driftsställets resultat inte är föremål för beskattning i denna stat. Om så är fallet skall driftsstället betraktas som en självständig juridisk person och inkomster hänförliga till detta driftsställe skall anses hänförliga till denna självständiga person. Av paragrafen framgår vidare att vid bedömningen huruvida ett fast driftsställe föreligger enligt 2 kap. 29 § IL, skall det som sägs om Sverige i denna paragraf istället avse den stat eller jurisdiktion där verksamheten bedrivs. Av andra stycket i samma paragraf framgår att de aktuella filialerna skall anses höra hemma i de stater där de fasta driftsställena finns.

Filialregeln syftar till att hindra att den föreslagna CFC-lagstiftningen kringgås. Ett kringgående skulle kunna ske på så sätt att en utländsk juridisk person bedriver verksamhet via en filial i en stat med en låg eller obefintlig bolagsbeskattning. Om filialens inkomster, antingen på grund av intern rätt eller på grund av skatteavtal, är undantagna från beskattning i den utländska juridiska personens stat, skulle betydande inkomster kunna undgå CFC-beskattningen. Genom att filialen skall ses som en självständig juridisk person skall en separat prövning göras, huruvida inkomsten hos filialen är lågbeskattad eller inte.⁵⁵

3.1.4 Lågbeskattad inkomst - huvudregeln

I lagstiftningen från 1990 gjordes skillnad mellan utländska bolag och andra utländska juridiska personer än utländska bolag. Endast den senare gruppen av subjekt blev föremål för den löpande CFC-beskattningen. För att uppfylla kraven på att vara ett utländskt bolag krävdes att

⁵⁵Prop. 2003/04:10 s. 82 f.

bolaget var föremål för en likartad beskattning i förhållande till motsvarande svenska aktiebolag. Innebörden av begreppet likartad beskattning var omdiskuterad och kopplades delvis ihop med det krav på jämförlig beskattning som utdelningsreglerna innehöll. Gränsen för beskattningsnivån har, vilket påpekats ovan, ansetts ligga vid cirka 10-12 procent av det utländska företags inkomst.

Som redan framgått så har begreppen utländskt bolag och likartad beskattning tagits bort i den nya lagstiftningen. För att avgöra vilka delägare som skall bli föremål för den löpande beskattningen och därmed vilka bolag som skall anses vara lågbeskattade CFC-bolag, har nya regler införts. Dessa återfinns i 39a kap. 5-6 §§ IL. I detta avsnitt skall endast huvudregeln i 5 § behandlas, medan den så kallade kompletteringsregeln i 7 § studeras i avsnitt 3.1.5 nedan.

Med anledning av den nära koppling som numera finns mellan utdelningsskattereglerna och CFC-lagstiftningen, har regeringen ansett att en beskattningsnivå på cirka 15 procent bör utgöra riktmärke för om en utländsk juridisk persons inkomster skall anses vara lågbeskattade. En jämförlig beskattning i utdelningssammanhang anses nämligen motsvara just 15 procent. Det har emellertid även ansetts lämpligt att göra en koppling till den interna svenska beskattningsnivån, vilket fått till följd att beskattningsnivån enligt de nya reglerna bestäms till en viss procentandel av den svenska skattesatsen. Beskattningsnivån är således 55 procent av den svenska skattesatsen på 28 procent, vilket motsvarar 15,4 procent. Detta framgår av 39a kap. 5 § 1 st. IL. Det är därmed 15,4 procent av den utländska juridiska personens överskott av näringsverksamhet som skall jämföras med den faktiska skattebelastningen av nettoinkomsten i den juridiska personens hemland. Är skattebelastningen lindrigare än 15,4 procent av den utländska juridiska personens resultat är inkomsten att betrakta som lågbeskattad och den juridiska personen utgör ett CFC-bolag.⁵⁶

Då det finns ett stort antal stater som har en effektiv skattelagstiftning som fångar upp de aktuella inkomsterna och som ser till att de blir föremål för en godtagbar beskattning, har det ansetts lämpligt att införa ett enklare och mer schabloniserat förfarande, i form av en kompletteringsregel till ovan nämnda huvudregel. Denna regel skall studeras i avsnitt 3.1.5 nedan.

⁵⁶ Prop. 2003/04:10 s. 63 f.

Det finns en typ av verksamhet som helt är undantagen från CFC-beskattnings. Detta undantag regleras i 39a kap. 8 § IL och gäller internationell rederiverksamhet. Om verksamheten i en utländsk juridisk person utgörs av internationell rederiverksamhet, skall inkomster som härrör från den utländska juridiska personen inte anses som lågbeskattade även om en bedömning enligt 5 § samma kapitel skulle leda till att nettoinkomsten är att betrakta som lågbeskattad. För att internationell rederiverksamhet skall undantas från CFC-lagstiftningens tillämplighet fordras emellertid att den svenske delägaren, eller en annan juridisk person som hör hemma i en stat inom EES och som befinner sig i intressegemenskap med delägaren, bedriver rederiverksamhet. Anledningen till att internationell rederiverksamhet helt undantagits från CFC-beskattnings har att göra med de speciella konkurrensförhållanden som gäller för internationell sjöfart. Konkurrensen är oberoende av var rederiföretagen har sin hemvist, eftersom marknaden på detta område är global. I många fall har svenska rederier ordnat sin verksamhet så att fartygen ägs av separata bolag, vilka ofta är bildade i länder som omfattas av den föreslagna CFC-lagstiftningen. Detta i kombination med att beskattningen av internationell sjöfart i många länder har avskaffats helt eller endast är av symbolisk art, samt att statliga subventioner av sjöfarten har blivit allt vanligare, innebär enligt lagstiftaren att det inte är lämpligt att CFC-beskatta internationell rederiverksamhet, som bedrivs av svenskkontrollerade bolag i utlandet.⁵⁷

Då CFC-lagstiftningen i grund och botten avser att träffa passiva inkomster, exempelvis finansiella inkomster, får detta till följd att reguljär bankverksamhet i utländska juridiska personer drabbas hårt av CFC-beskattnings. Något generellt undantag från CFC-beskattnings gäller inte för bankers, kreditinstituts och andra finansiella företags verksamheter. För EES-området gäller emellertid att enbart inkomster från verksamhet som består i ett direkt eller indirekt finansierande av företag i intressegemenskap med det finansierande företaget är föremål för CFC-beskattnings, se 39a kap. 7 § 2 st. 1 p. IL. Detta undantag från beskattningen gäller även koncernintern försäljningsverksamhet, så kallad captiveverksamhet.⁵⁸

3.1.5 Lågbeskattad inkomst – kompletteringsregeln

Även den nya CFC-lagstiftningen innehåller en så kallad ”vit lista”, vilken utgör en kompletteringsregel till huvudregeln i 39a kap. 5 § IL. Kompletteringsregeln återfinns i 39a kap. 7 § IL.

⁵⁷ Prop. 2003/04:10 s. 69.

⁵⁸ A.prop. s. 65 ff.

Rabe, CFC-utvidgningen i Sverige s. 9.

Av denna paragraf framgår att en inkomst hos en utländsk juridisk person, som hör hemma och är skattskyldig i ett land som finns uppräknat på den ”vita listan”, inte är att betrakta som lågbeskattad även om nettoinkomsten enligt 5 § skulle utgöra en lågbeskattad inkomst. Den ”vita listan” återfinns i en bilaga till 39a kap. IL och på denna lista finns ett stort antal länder uppräknade. Till skillnad från den ”vita lista” som lagstiftningen från 1990 innehöll, omfattar den nya ”vita listan” inte enbart stater med vilka Sverige har ingått skatteavtal utan en individuell prövning skall i princip göras av alla världens stater. Indelningen utgår därför från de olika världsdelarna. Avsikten är att så många stater som möjligt skall omfattas av kompletteringsregeln, vilket får till följd att CFC-lagstiftningen endast kommer att bli tillämplig i förhållande till ett fåtal stater, samt att en kontinuerlig uppdatering skall göras av listan med hänsyn till förändringar i lagstiftningen.⁵⁹

Syftet bakom införandet av en kompletteringsregel var att öka reglernas förutsebarhet, men även att förenkla tillämpningen av reglerna. Om inkomster förvärfvas av en utländsk juridisk person som finns upptagen på den ”vita listan” och inkomsten inte faller under något undantag på denna lista, skall någon CFC-beskattnings inte ske och någon utredning i det enskilda fallet behöver inte göras. Om staten i fråga inte finns uppräknad på den ”vita listan” blir inkomsten hos den utländska juridiska personen föremål för utredning enligt 39a kap. 5 § IL.⁶⁰

Av tredje stycket i 39a kap. 7 § IL framgår, att om Sverige har ingått ett skatteavtal med den stat där den utländska juridiska personen hör hemma, så är kompletteringsregeln endast tillämplig på de inkomster som omfattas av skatteavtalets regler om begränsning av beskattningen.

De flesta stater har ett reguljärt skattesystem och omfattas därför helt av den ”vita listan”. Även dessa stater kan emellertid ha vissa skatteregler som gynnar viss verksamhet. I dessa fall har reglerna efter en enskild bedömning i varje fall ansetts vara acceptabla utifrån CFC-hänsyn. Så är fallet med förmånsregler, vilka gäller för inkomster som inte är av finansiell karaktär, exempelvis förmåner som ges för reella och seriösa etableringar och som syftar till att främja ekonomisk utveckling i den aktuella staten. Detta framgår av propositionen 2003/04:10.⁶¹

⁵⁹ Prop. 2003/04:10 s. 71 f.

⁶⁰ A.prop. s. 72.

⁶¹ A.prop. s. 73.

För vissa länder har ett antal verksamheter undantagits från kompletteringsregelns tillämpningsområde. Dessa verksamheter betraktas således som lågbeskattade och omfattas därmed av CFC-lagstiftningen, trots att länderna finns upptagna på den ”vita listan”. Att inkomster från dessa verksamheter är föremål för ett sådant undantag anges i lagtexten separat för varje land. Undantag görs i vissa länder exempelvis för inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet samt inkomst från försäkringsverksamhet.⁶²

Det är endast ett fåtal stater som helt har undantagits från listan. Det är i dessa fall först och främst fråga om stater som av OECD har klassificerats som icke samarbetsvilliga skatteparadis, såsom Andorra, Liberia, Liechtenstein och Monaco. Även vissa stater som inte har någon bolagsskatt alls eller en mycket låg sådan, såsom Bahrain, Förenade arabemiraten och Maldiverna, har undantagits från den ”vita listan”. Det gäller även de stater som har omfattande och svåröverskådliga förmånsregler. Så är fallet med exempelvis Brittiska kanalöarna, Gibraltar och Seychellerna.⁶³

3.1.6 Löpande beskattning

Att delägaren i det lågbeskattade bolaget blir föremål för löpande beskattning innebär att denne skall ta upp inkomsterna i CFC-bolaget till beskattning i inkomstlaget näringsverksamhet. Delägaren skall ta upp så stor andel av det lågbeskattade bolagets inkomst som motsvarar dennes andel av kapitalet i CFC-bolaget. Detta framgår av 39a kap. 13 § IL och innebär ingen nyhet i förhållande till lagstiftningen från 1990.

Nettoinkomsten av lågbeskattade inkomster skall beräknas som om den utländske juridiske personen hade varit ett svenskt aktiebolag. Detta framgår av lagtexten i 39a kap. 10 § 1 st. IL. Vid inkomstberäkningen skall reglerna i IL tillämpas. Lagstiftaren har inte ansett det skäligen att helt vägra avdrag för tidigare underskott som uppkommit i CFC-bolaget. Trots att tillämpningen av reglerna blir mer komplicerade, om hänsyn skall tas till tidigare års underskott, är det ändå det som gäller enligt de nya reglerna. Avdragsrätten har dock begränsats till att gälla underskott som uppkommit under de tre senaste beskattningsåren. En förutsättning för att underskotten skall få dras av är emellertid att delägaren verkligen var delägare vid utgången av det tidigare beskattningsåret.⁶⁴ Vid beräkningen av delägarens andel av CFC-bolagets inkomst,

⁶² Prop. 2003/04:10 s. 70.

⁶³ A.prop. s. 76.

⁶⁴ A.prop. s. 86 f.

får denne endast dra av ett underskott om detta dragits av vid beräkningen av nettoinkomsten i bolaget. Detta framgår av 39a kap. 13 § 2 st. IL. En utförligare redogörelse för resultatberäkningen i CFC-bolaget omfattas inte av syftet med denna uppsats och kommer därför inte att ges här.

Av 42 kap. 22 § IL framgår vidare att utdelning från CFC-bolaget inte skall tas upp hos delägaren, om delägaren har varit föremål för löpande delägarbeskattning enligt 39a kap. IL. Denna regel fanns som tidigare nämnts även i lagstiftningen från 1990.

3.2 SYFTET MED DEN ÄNDRADE LAGSTIFTNINGEN

Som påpekats i avsnitt 1.1 ovan, var anledningen till att en ny lagstiftning på CFC-området ansågs nödvändig, att kapitalvinster och utdelningar på näringsbetingade andelar nyligen blivit skattefria. Denna skattefrihet befarades ge upphov till oönskade skatteplaneringsåtgärder, vilka lagstiftaren ville motverka genom en utvidgning av CFC-lagstiftningen.

Det som lagstiftaren främst ville motverka var förekomsten av så kallade ränteavdragsarbitrage, men även urholkningen av den svenska skattebasen i övrigt. Med begreppet ränteavdragsarbitrage ”förstås t ex att ett svenskt företag som förväntar sig gå med vinst de närmaste åren tar upp ett större lån. Pengarna ges som kapitaltillskott till ett dotterbolag i ett land med låg eller obefintlig bolagsskatt. Det svenska bolaget drar av räntorna på lånet och minskar därmed den vinst som redovisas i Sverige. Det utländska dotterbolaget kommer istället att samla på sig obeskattade eller lågbeskattade vinster. Det svenska bolaget kan tillgodogöra sig dessa vinster, antingen i form av utdelningar eller som kapitalvinst om det utländska bolaget säljs. Förfarandet innebär alltså att den svenska avdragsrätten för räntor används för att omvandla en skattepliktig vinst i näringsverksamhet till antingen en skattefri utdelningsinkomst eller kapitalvinst”.⁶⁵

3.3 KRITIK MOT LAGSTIFTNINGEN

Detta kapitel innehåller en redogörelse för den kritik som framförts mot den nya CFC-lagstiftningen.

3.3.1 Syftet med den nya lagstiftningen

Det har från vissa håll ifrågasatts huruvida det överhuvudtaget fanns ett behov av att införa nya regler på området. Huvudsyftet bakom de nya reglerna har ansetts vara att motverka

⁶⁵ Prop. 2003/04:10 s. 41.

uppkomsten av så kallade ränteavdragsarbitrage i samband med att kapitalvinstbeskattningen av näringsbetingade aktier avskaffades. Från flera håll har det påpekats att det är ytterst tveksamt om dessa ränteavdragsarbitrage alls är lönande. Krister Andersson, docent i national-ekonomi och skattesakkunnig vid Svenskt Näringsliv, menar att de resonemang om ränteavdragsarbitrage som förts fram som grund för CFC-beskattningen, inte är hållbara vid en bolagsskattesats på 28 procent som vi har i Sverige idag. För att ränteavdragsarbitrage skall uppstå krävs att skattesatsen för avdraget är högre än skattesatsen för avkastningen, samtidigt som skillnaden mellan ut- och inlåningsräntan måste vara tämligen liten. I detta fall är ränteskillnaden cirka 2,8 procent, vilket Andersson menar är en alltför stor skillnad. Eftersom upplägg av denna typ inte lönar sig, behövs inte heller någon lagstiftning för att motverka uppläggen. Andersson menar också att man borde ta hänsyn till att bolagets kostnader i lågskattelandet ökar på grund av den förmånliga beskattningen. Bara för att en kostnad, bolagsskatten, är låg kan det enligt Andersson finnas andra kostnader som är höga, vilka i viss mån skulle neutralisera de låga bolagsskattesatserna.⁶⁶

3.3.2 En internationell lagstiftning?

Enligt Lagrådets yttrande hade en lagstiftning som i högre grad än den föreslagna relaterar till CFC-lagstiftningen i andra länder i Europa varit önskvärd. Vikten av att lagstiftningen i Sverige godtas internationellt påpekas, samt att sannolikheten för detta ökar om vår lagstiftning knyter an till vad som gäller i andra länder och vad som har erkänts internationellt sett.⁶⁷ Frågan om CFC-lagstiftningen är stridande mot Sveriges dubbelbeskattningsavtal skall inte beröras närmare i denna uppsats. Så mycket kan ändå sägas att rättsläget fortfarande är att betrakta som oklart på detta område.⁶⁸ Reglernas förenlighet med EG-rätten redogörs för i kapitel 5 nedan.

3.3.3 Dubbel delägarbeskattning

En speciell regel som enligt Gunnar Rabe, skattejurist på Svenskt Näringsliv, skapar problem, är regeln om indirekta innehav i 39a kap. 2 § IL. Någon hänsyn tas enligt denna regel inte till om det mellanliggande bolaget blivit föremål för delägarbeskattning i sin hemstat. Följden kan således bli att två delägarbeskattningar sker av samma inkomst. Något förslag till lösningar på detta problem har inte lagts fram.⁶⁹

⁶⁶ Andersson, CFC-regler som medel att minska välståndet s. 74.
Rabe, Cfc och EG-rätten s. 248.

⁶⁷ Prop. 3003/04:10 s. 240.

⁶⁸ Rabe, CFC-utvidgningen i Sverige s. 8.

⁶⁹ Rabe, a.a. s. 6.

3.3.4 Bristande kontroll

Rabe menar att regeln i 39a kap. 2 § IL om indirekta innehav kan få märkliga konsekvenser även på annat sätt. I en situation där CFC-bolaget endast har två ägare, ett svenskt bolag med ett innehav på 25 procent och ett utländskt bolag med ett innehav på 75 procent, utövar egentligen inte det svenska bolaget någon kontroll över det utländska bolagets handlande om bolagen är helt oberoende av varandra. Om övriga förutsättningar för CFC-beskattning är uppfyllda finns det emellertid ingen möjlighet för det svenska bolaget att styrka att det saknar inflytande och därmed undkomma CFC-beskattningen.⁷⁰

⁷⁰ Rabe, CFC-utvidgningen i Sverige s. 5.

4 EG-RÄTTENS STÄLLNING PÅ SKATTEOMRÅDET OCH FÖR CFC-BESKATTNINGEN RELEVANTA EG-RÄTTSLIGA BESTÄMMELSER OCH RÄTTSFALL

I detta kapitel ges en allmän beskrivning av EG-rättens ställning på skatteområdet samt EG-rättens inflytande på svenska skatteregler. Därefter redogörs för de EG-rättsliga bestämmelser och rättsfall som är relevanta i diskussionen om CFC-lagstiftningens förenlighet med EG-rätten.

4.1 EG-RÄTTENS STÄLLNING PÅ SKATTEOMRÅDET

Detta avsnitt innehåller en allmän beskrivning av EG-rättens ställning på skatteområdet samt det inflytande som EG-rätten har haft på svenska skatteregler.

4.1.1 Allmänt om skatter och EG-rätten

Sedan Sverige gick med i EU utgör EG-rätten en del av svensk intern rätt. Vid konflikt mellan svensk rätt och EG-rätt har EG-rätten företräde. EG-fördraget, direktiv och förordningar utgör samtliga delar av gällande EG-rätt. EG-rättens betydelse för den svenska skatterätten har varit störst på den indirekta beskattningens område, exempelvis när det gäller utformningen av mervärdesskatten. Även den direkta beskattningen har emellertid påverkats av EG-rätten, trots att direkta skatter egentligen inte faller inom gemenskapens behörighetsområde.⁷¹

Det finns få artiklar i EG-fördraget som behandlar den direkta beskattningen. Harmonisering av den direkta beskattningen styrs av den allmänna harmoniseringsartikeln i artikel 94 i EG-fördraget, vilket innebär att harmoniseringen sker genom att EU-rådet utfärdar direktiv. Beslut om harmonisering av den direkta beskattningen kräver enhällighet bland medlemsstaterna, vilket innebär att medlemsstaterna kan lägga in veton mot föreslagna åtgärder. Denna lagstiftningsprocess har visat sig vara svår att genomföra, varför den största harmoniseringen av den direkta beskattningen skett indirekt genom EG-domstolens förhandsavgöranden.⁷² På företagsbeskattningens område har två direktiv genomförts, fusionsdirektivet (90/434/EEG) och moder- och dotterbolagsdirektivet (90/435/EEG). Under de senaste åren har även ett

⁷¹ Lodin m fl, Inkomstskatt s. 536 f.
Ståhl, Österman, EG-skatterätt s. 15 och 19.

⁷² Lodin m fl, a.a. s. 537 ff.
Ståhl, Österman, a.a. s. 20.

arbete med en så kallad uppförandekod påbörjats, se avsnitt 4.2.3. Syftet med denna kod är att inleda en avveckling av åtgärder som innebär en otillbörlig skattekonkurrens.⁷³

Syftet inom EU är att skapa en inre fri marknad för varor, tjänster, personer och kapital. Den fria rörligheten för personer innefattar både fri rörlighet för arbetstagare och etableringsfrihet. Målet är att säkerställa en likabehandling av exempelvis varor och arbetstagare, oavsett från vilka länder de härstammar.⁷⁴ I EG-fördraget finns det ett antal artiklar som har för avsikt att motverka hinder i rörligheten för dessa fyra friheter. Dessa artiklar är tillämpliga även på den direkta beskattningens område. I det banbrytande Avoir-fiscal-målet, Mål-270/83, slogs det fast att skattebestämmelser i de enskilda ländernas lagstiftningar, enligt fördraget kan åsidosättas direkt om de utgör ett hinder i den fria etableringsrätten. Det står således klart att nationella skatteregler inte är undantagna från fördragets tillämplighetsområde, utan att dessa bestämmelser måste vara förenliga med EG-fördraget.⁷⁵ Det finns flera intressanta fall från EG-domstolen där frågan om nationella skattebestämmelsers förenlighet med EG-rätten blivit föremål för prövning. Safir-målet, C-118/96, Eurovings-målet, C-294/97, och Vestergaard-målet, C-55/98, rör alla den fria rörligheten för tjänster medan Verkooijen-målet, C-35/98, rör den fria rörligheten för kapital.⁷⁶

Den fria etableringsrätten medför att såväl öppen som dold diskriminering är förbjuden. I Avoir-fiscal-målet var det fråga om öppen diskriminering, då utländska bolags fasta driftsställen i Frankrike, till skillnad från inhemska bolag, enligt Frankrikes avoir-fiscalsystem inte tillerkändes något skattetillgodohavande. De utländska bolagens fasta driftsställen fick således inte göra någon avräkning från inkomstskatten av den skatt som erlagts på utdelningar av bolagsvinsten.⁷⁷

Även om nationella regler strider mot EG-rätten kan de i vissa fall ändå rättfärdigas, under förutsättning att vissa grunder är för handen. Sådana grunder finns uppräknade i bland annat artikel 30 och artikel 46 i fördraget. Exempel på rättfärdigandegrunder är hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa. En öppen diskriminering kan enbart rättfärdigas utifrån sådana förutsättningar som uttryckligen angivits i fördraget. Dold diskriminering kan, enligt EG-domstolens praxis, under vissa förutsättningar rättfärdigas även utan uttryckligt stöd i

⁷³ Prop. 2003/04:10 s. 102.

⁷⁴ Bernitz, Europarättens grunder s. 187.

⁷⁵ Ståhl, Österman, EG-skatterätt s. 59.

⁷⁶ Lodin m fl, Inkomstskatt s. 538 f.

⁷⁷ Lodin m fl, a.a. s. 540.

fördraget. Det krävs då att följande tre krav, enligt det så kallade "rule of reason-testet", är uppfyllda. Dels skall reglerna syfta till att uppnå ett tungt vägande allmänintresse. De måste vidare vara ägnade att säkerställa det syfte som skall tillgodoses och slutligen måste reglerna vara proportionella i förhållande till det allmänintresse som de skall tillgodose.⁷⁸ Det har visat sig att många nationella bestämmelser, som finns till för att hindra skattemissbruk, faller just på proportionalitetskravet.⁷⁹ En godtagbar grund har ansetts vara för handen om reglerna kan anses vara förenliga med "skattesystemets inre sammanhang" eller "kongruensen i skattesystemet". Denna princip slogs fast i Bachmann-målet, C-204/90, där Belgiens vägran att ge avdrag för premiebetalningar på försäkringar i andra medlemsstater, ansågs kunna rättfärdigas med hänvisning just till skattesystemets inre systematik. Anledningen till detta var att avdragsrätten för premierna i Belgien motsvarades av en beskattning av det utfallande beloppet. Det fanns således ett direkt samband mellan skattereglerna i detta fall.⁸⁰ Principen om "skattesystemets inre sammanhang" har emellertid visat sig vara mycket svår att stödja sig på och har inte tillämpats i något annat fall. Exempel på rättfärdigandegrunder som inte godtagits av domstolen är argumentet att det finns skattefördelar som väger upp skattenackdelarna. Domstolen har här slagit fast att varje enskild skatteregel skall betraktas för sig och att någon vikt inte skall läggas vid kompenserande fördelar. Inte heller hänvisningen till upprätthållandet av en effektiv skattekontroll har i något mål accepterats av domstolen. Denna rättfärdigande-grund har emellertid varit uppe till diskussion i flera fall, men domstolen har då funnit att de ifrågavarande bestämmelserna gått utöver vad som varit nödvändigt. Även administrativa skäl har förkastats av domstolen liksom argumentet att bestämmelserna krävs för att upprätthålla nivån på skatteintäkterna.⁸¹

4.1.2 Svenska skatteregler och EG-rätten

Ett flertal svenska skatteregler har av EG-domstolen underkänts för att de ansetts strida mot EG-rätten. I målet Verkooijen, som nämnts ovan, fann EG-domstolen att en olikabehandling av utdelningar från nederländska respektive utländska bolag till en person med hemvist i Nederländerna, stred mot EG-rätten. Med stöd av detta avgörande har flera svenska skatteregler funnits strida mot EG-rätten. Det gäller exempelvis den så kallade löneregeln, enligt vilken endast de löner som belastats med svenska arbetsgivaravgifter, får medräknas vid

⁷⁸ Mattsson, Är de svenska reglerna förenliga med EG-rätten? s. 176.

Ståhl, Österman, EG-skatterätt s. 124 f.

⁷⁹ Lang m fl, CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law – General Report s. 44.

⁸⁰ Lodin m fl, Inkomstskatt s. 540 f.

Pelin, Internationell skatterätt s. 231.

⁸¹ Ståhl, Österman, EG-skatterätt s. 125 ff.

beräkningen av det belopp som skall räknas till inkomst av kapital vid tillämpningen av fåmansföretagsreglerna. Även lex Asea-regeln i 42 kap. 16 § IL, enligt vilken utdelningar från ett svenskt aktiebolag av aktier i ett dotterbolag under vissa förutsättningar var undantagna från skatteplikt, har ansetts strida mot EG-rätten. Villkoret att det utdelande bolaget måste vara svenskt har sedermera tagits bort och i dag är lex Asea-regeln förenlig med EG-rätten. Lönereglerna blev föremål för prövning i RÅ 2000 ref. 47 I och II och lex Asea-regeln i RÅ 2000 ref. 40. Ytterligare en svensk skatteregel som blivit föremål för prövning är regeln om underprisöverlåtelse i 53 kap. 6 och 7 §§ IL. Den skillnad som denna regel gör mellan underprisöverlåtelser till svenska respektive utländska bolag ansågs i mål X och Y, C-436/00, inte förenlig med EG-rättens regler om etableringsfrihet och fri rörlighet för kapital.⁸² X och Y-målet behandlas ytterligare i avsnitt 4.2.2.3.nedan.

Även om nationella skatteregler inte är diskriminerade kan de ändå strida mot den fria etableringsrätten. Så var fallet i målet X AB och Y AB, C-200/98, vilket behandlade de svenska koncernbidragsreglerna som numera återfinns i 35 kap. IL. En vägran att ge avdrag från ett svenskt bolag till ett annat, på grund av att det fanns flera mellanliggande bolag från olika länder i Europa, ansågs här strida mot den fria etableringsrätten. Domstolen menade att effekterna av reglerna kunde bli att inhemska bolag avhölls från att etablera dotterbolag i andra länder inom EU.⁸³ Samma slutsats kom EG-domstolen fram till i ICI-målet (Imperial Chemical Industries), C-264/96. Domstolen påpekade här att etableringsfriheten även innebär ett ”förbud mot att ursprungsstaten hindrar en av dess medborgare eller ett bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning... från att etablera sig i en annan medlemsstat”⁸⁴.

4.2 FÖR CFC-BESKATTNINGEN RELEVANTA EG-RÄTTSLIGA BESTÄMMELSER OCH RÄTTSFALL

Som framgått ovan är den nya CFC-lagstiftningens förenlighet med EG-rätten föremål för en livlig debatt. I detta kapitel skall grunderna för denna diskussion lyftas fram. Redogörelsen nedan består därför i en genomgång av relevanta EG-rättsliga bestämmelser och rättsfall.

⁸² Mål C-436/00, X och Y p.75.

Lodin m fl, Inkomstskatt s. 539 f.

Ståhl, En första anpassning av svenska skatteregler till EG-fördraget s. 206.

⁸³ Mål C-200/98, X AB och Y AB, p. 26 och 28.

Lodin m fl, a.a. s. 540.

Ståhl, a.a. s. 207.

⁸⁴ Mål C-264/96, Imperial Chemical Industries, p. 21.

4.2.1 Relevanta bestämmelser i EG-fördraget

När det gäller frågan om den svenska CFC-lagstiftningens förenlighet med EG-rätten, är det främst bestämmelserna om etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital som har blivit föremål för granskning. I propositionen till den nya lagstiftningen utgår regeringen i sin argumentation ifrån dessa friheter och det kommer även jag att göra i min analys i kapitel 6.

4.2.1.1 Etableringsfriheten – Artiklarna 43-48

Beträffande etableringsfriheten, som regleras i artiklarna 43-48 i EG-fördraget, är denna en utvidgning av den allmänna likabehandlingsprincipen som återfinns i artikel 12.1 i fördraget. Enligt denna bestämmelse är all diskriminering på grund av nationalitet förbjuden. Huvudregeln är således att etableringsförutsättningarna skall vara lika för såväl inländska som utländska personer, både fysiska och juridiska sådana.⁸⁵ Den fria etableringsrätten omfattar alltså både fysiska och juridiska personer och innebär en rätt till både primär etablering och sekundär etablering. En sekundär etablering omfattar exempelvis etablering av ett dotterbolag eller en filial i en annan medlemsstat. För att det skall vara fråga om en etablering krävs att aktieinnehavet i bolaget i det andra medlemslandet uppnår en viss storlek. Det krävs nämligen att aktieägaren rent faktiskt kontrollerar och driver bolaget i fråga. Om det rör sig om mindre ägarandelar kan istället reglerna om den fria rörligheten för kapital aktualiseras.⁸⁶ Hans-Jörgen Aigner, Ulrich Scheuerle och Markus Stefaner, aktiva vid avdelningen för österrikisk och internationell skatterätt vid Wiens universitet, påpekar dock att reglerna om etableringsfrihet i vissa fall även är tillämpliga för minoritetsaktieägare. För att reglerna i dessa fall skall vara tillämpliga krävs det emellertid att ett visst inflytande över företagets ledning kan konstateras.⁸⁷ Den nya CFC-lagstiftningen berör bolag som faller in under artikel 48. Då det av EG-domstolens praxis framgår att etableringsfriheten omfattar det fall, att en medborgare eller ett bolag i en medlemsstat innehar kapitalet i ett företag som är etablerat i en annan medlemsstat och därigenom även har ett betydande inflytande över det senare bolagets beslut och verksamhet, finns det all anledning att undersöka de svenska reglernas överensstämmelse med just artikel 43 i EG-fördraget.⁸⁸ Även artikel 46 är intressant i detta sammanhang då den innefattar ett antal grunder vilka kan rättfärdiga en diskriminerande bestämmelse, såsom allmän ordning, säkerhet eller hälsa.⁸⁹

⁸⁵ Bernitz, Europarättens grunder s. 220.

⁸⁶ Ståhl, Österman, EG-skatterätt s. 83.

⁸⁷ Lang m fl, CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law – General Report s. 40.

⁸⁸ Prop. 2003/04:10 s. 104 f.

⁸⁹ Den fullständiga lydelsen av artiklarna 43,46 och 48 framgår av bilaga 1.

4.2.1.2 Den fria rörligheten för kapital – Artiklarna 56-60

Regler om den fria rörligheten för kapital återfinns i artiklarna 56-60 i EG-fördraget. Enligt artikel 56 är alla restriktioner för kapitalrörelser förbjudna, vilket innefattar såväl kapitalöverföringar till andra länder för investering i företag, värdepapper eller kreditinstitut, som personliga överföringar av kapital. Även betalningar i form av likvider för varu- och tjänsteköp samt löner, räntor och hyror omfattas av förbudet.⁹⁰ Då investeringar i andra medlemsstater och betalningar mellan dotter- och moderbolag inom EU omfattas av artikel 56, finns det skäl att även när det gäller denna artikel göra en jämförelse med den svenska CFC-lagstiftningen. Särskilt eftersom EG-domstolens praxis visar att artikel 56 även omfattar mottagande av avkastning från investeringar i utlandet.⁹¹ Artikel 58 är en motsvarighet till artikel 46 och innehåller vissa grunder som kan rättfärdiga hinder i den fria rörligheten för kapital. Även denna artikel är således intressant i diskussionen om CFC-lagstiftningens förenlighet med EG-rätten. Enligt artikel 58.1 a har medlemsstaterna rätt att ”tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort”. Vidare får medlemsstaterna enligt artikel 58.1 b ”vidta alla nödvändiga åtgärder för att förhindra överträdelser av nationella lagar och andra författningar, särskilt i fråga om beskattning och tillsyn över finansinstitut, eller att i administrativt eller statistiskt informationssyfte fastställa förfaranden för deklaration av kapitalrörelser eller att vidta åtgärder som är motiverade med hänsyn till allmän ordning eller allmän säkerhet”. Av artikel 58.3 framgår emellertid att åtgärderna enligt artikel 58.1 a och b inte får vara ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital.⁹²

4.2.2 Relevanta rättsfall från EG-domstolen

Det finns flera rättsfall från EG-domstolen som är intressanta och har betydelse för diskussionen om CFC-lagstiftningens förenlighet med EG-rätten. En kort genomgång av de mest relevanta rättsfallen skall därför göras i följande avsnitt.

4.2.2.1 Bachmann-målet (C-204/90)

I Bachmann-målet, där Belgiens vägran att ge avdrag för premiebetalningar på försäkringar i andra medlemsstater var föremål för prövning, ansågs bestämmelser om avdragsförbud kunna rättfärdigas med hänvisning till att bestämmelserna behövdes för att ”säkerställa sambandet i

⁹⁰ Bernitz, Europarättens grunder s. 235.

⁹¹ Prop. 2003/04:10 s. 105.

⁹² Den fullständiga lydelsen av artiklarna 56 och 58 framgår av bilaga 1.

det skattesystem som de ingår i”⁹³. Det var första gången som ”skattesystemets inre sammanhang” ansetts kunna rättfärdiga hinder i någon av fördragets fyra friheter. Anledningen härtill var att avdragsrätten för premierna i Belgien motsvarades av en beskattning av det utfallande beloppet, vilket innebar att det fanns ett ”direkt samband”, en förbindelselänk, mellan olika skatteregler. Det fanns således ett samband mellan en skattefördel och en skattenackdel, vilket fick domstolen att dra slutsatsen att de belgiska bestämmelserna kunde rättfärdigas.⁹⁴ Argumentationen kring ”skattesystemets inre sammanhang” har därefter använts i flera andra mål i EG-domstolen, exempelvis i Wielockx-målet, C-80/94, Svensson-målet, C-484/93 och Baars, C-251/98. Förvånansvärt nog har detta argument godtagits av domstolen endast i Bachmann-målet. I de övriga målen har det brustit i det ”direkta sambandet”. Tillämpningsområdet för argumentet om ”skattesystemets inre sammanhang” torde därmed vara mycket begränsat.⁹⁵

4.2.2.2 Sandoz-målet (C-439/97)

Fallet Sandoz rörde frågan huruvida vissa österrikiska bestämmelser om stämpelskatt var förenliga med den fria rörligheten för kapital. Bestämmelserna innebar att en stämpelskatt uttogs vid upptagande av lån och att en åtskillnad härvid gjordes beroende på om långivaren var utländsk eller inte. Domstolen fann att reglerna utgjorde en restriktion för kapitalrörelserna men att denna restriktion var befogad och att reglerna därför var tillåtna. Bestämmelserna om stämpelskatt ansågs befogade eftersom stämpelskatten togs ut på samma sätt av alla låntagare i Österrike, oavsett vilken nationalitet låntagarna hade och oavsett på vilken plats lånet tagits upp. Domstolen byggde sitt resonemang på artikel 58.1 b i fördraget, vilken stadgar att nödvändiga åtgärder för att förhindra överträdelse av nationella skattelagar får vidtas. Resonemanget gick ut på att syftet med de österrikiska bestämmelserna var att säkerställa invånarnas skattemässiga likabehandling. Domstolen menade att bestämmelserna om stämpelskatt gjorde det möjligt att förhindra att de skattskyldiga undandrog sig förpliktelser enligt den nationella skattelagstiftningen och att de därför uppfyllde kravet på att vara nödvändiga.⁹⁶

4.2.2.3 X och Y-målet (C-436/00)

Som redan framgått av redogörelsen i avsnitt 4.1.2 ovan, var frågan i detta mål huruvida de svenska reglerna om underprisöverlåtelser i 53 kap. 6-7 §§ IL stred mot etableringsfriheten och

⁹³ Mål C-204/90, Bachmann, p. 28.

⁹⁴ Ståhl, Österman, EG-skatterätt s. 128 f.

⁹⁵ Ståhl, Österman, a.a. s. 129 ff.

⁹⁶ Mål C-439/97, Sandoz, sammanfattningen p.1.
Ståhl, Österman, a.a. s. 115 f.

den fria rörligheten för kapital. Vid överlåtelse av aktier till underpris från en fysisk person till ett av honom kontrollerat utländskt bolag, skall enligt de svenska reglerna en omedelbar beskattning ske av skillnaden mellan omkostnadsbelopp och marknadsvärde. Den fysiska personen skall alltså uttagsbeskattas. Däremot sker ingen uttagsbeskattning i de fall då aktieöverlåtelsen sker till ett av honom kontrollerat svenskt bolag. Den skillnad som dessa regler gör mellan underprisöverlåtelser till svenska respektive utländska bolag ansåg EG-domstolen inte vara förenlig med ovan nämnda friheter. Detta får till följd att de svenska reglerna inte är tillämpliga i förhållande till transaktioner inom EU.⁹⁷ Domstolen poängterade att effekterna av de svenska reglerna kunde bli att inhemska bolag avhölls från att etablera dotterbolag i andra europeiska länder. Reglerna ansågs alltså ha en avskräckande effekt, vilket inte ansågs acceptabelt.⁹⁸

4.2.2.4 Verkooijen-målet (C-35/98)

I detta rättsfall, vilket rörde olikabehandling av utdelningar från nederländska respektive utländska bolag till en person med hemvist i Nederländerna, slog EG-domstolen fast att en nationell bestämmelse som gör en skattemässig skillnad mellan utdelningar från bolag med säte i och utanför Nederländerna, inte är tillåten.⁹⁹ Några rättfärdigande grunder ansåg domstolen inte vara för handen.¹⁰⁰ Domstolen påpekade vidare att artikel 58 i fördraget har ett nära samband med domstolens praxis när det gäller den fria rörligheten för personer och tjänster. Möjligheten i artikel 58.1 a att göra skillnad på personer som har olika bostadsort eller har investerat kapital på olika orter, menar domstolen motsvarar vad som redan tidigare varit tillåtet enligt domstolens praxis. Det betonades även att artikel 58.3 innebär att en godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital under inga omständigheter är tillåtna.¹⁰¹ Kristina Ståhl, docent vid Uppsala universitet, och Roger P Österman, juris doktor vid Stockholms universitet, menar att dessa uttalanden klart indikerar att den praxis som utarbetats i anslutning till den fria rörligheten för personer och tjänster även är relevant i förhållande till den fria rörligheten för kapital. Artikel 58 är enligt deras mening att se som en kodifiering av domstolens praxis på detta område.¹⁰²

⁹⁷ Lodin m fl, Inkomstskatt s. 539 f.

⁹⁸ Mål C-436/00, X och Y, p. 36, 37 och 65.

⁹⁹ Mål C-35/98, Verkooijen, p. 62.

¹⁰⁰ Mål C-35/98, Verkooijen, p. 55.

¹⁰¹ Mål C-35/98, Verkooijen, p. 43 och 44.

¹⁰² Ståhl, Österman, EG-skatterätt s. 121 f.

4.2.2.5 Lankhorst-Hohorst-målet (C-324/00)

I detta mål var artikel 43 och etableringsfriheten föremål för prövning. EG-domstolen fastslog här att en skattelagstiftning, vilken innebär att dotterbolag med säte i ett land behandlas olika beroende på var moderbolagen har sina säten, utgör ett hinder för den fria etableringsrätten. En sådan skillnad i behandling ansågs göra det mindre attraktivt för bolag i andra medlemsstater att utöva etableringsfriheten, vilket i sin tur kunde få till följd att dessa bolag avstod från att förvärva, bilda eller behålla dotterbolag i de medlemsstater som har en sådan lagstiftning.¹⁰³ Den ifrågavarande lagstiftningen ansågs inte kunna motiveras utifrån risken för skatteflykt och inte heller utifrån argumentet om ”skattesystemets kongruens” eftersom ett direkt samband saknades i detta fall. Även en tredje rättfärdigandegrund, nämligen skattekontrollens effektivitet, avslogs av domstolen.¹⁰⁴

4.2.2.6 Centros-målet (C-212/97)

Detta mål rörde frågan huruvida Danmarks vägran att registrera en filial i landet stred mot etableringsfriheten enligt EG-fördraget. För att bilda ett danskt aktiebolag krävdes nämligen ett aktiekapital på 200 000 danska kronor. Genom att istället registrera ett ”private limited company” i Storbritanien och sedan öppna en filial till detta bolag i Danmark, försökte ett par danska medborgare undgå kravet på erlagga detta aktiekapital.¹⁰⁵ Av EG-domstolens dom framgår att Danmarks vägran att registrera denna filial stred mot etableringsfriheten. Domstolen uttalade att den omständligheten att ”... ett bolag väljer att bilda bolaget i den medlemsstat som för honom förefaller ha de minst restriktiva bolagsrättsliga reglerna och att bilda filialer i andra medlemsstater, kan under dessa omständigheter inte i sig anses utgöra ett missbruk av etableringsrätten”.¹⁰⁶ Rätten att välja land för sin verksamhet är en av de grundläggande friheterna enligt fördraget och Danmarks vägran att registrera filialen förklarades alltså strida mot fördraget.¹⁰⁷

4.2.3 Uppförandekoden

Uppförandekoden, Code of Conduct, är benämningen på den resolution för företagsbeskattning som Ekofin-rådet antog den 1 december 1997, viken syftar till att bekämpa skadlig skattekonkurrens i Europa. Uppförandekoden inverkar inte på de rättigheter och skyldigheter som gäller enligt EG-fördraget utan är endast ett politiskt åtagande mellan medlemsstaterna.

¹⁰³ Mål C-324/00, Lankhorst-Hohorst, p. 32.

¹⁰⁴ Mål C-324/00, Lankhorst-Hohorst, p. 37, 39, 41, 43 och 44.

¹⁰⁵ Bernitz, Europarättens grunder s. 214.

¹⁰⁶ Mål C-212/97, Centros, p. 27.

¹⁰⁷ Mål C-212/97, Centros, p. 39.

Trots att den utgör vad man brukar kalla för ”soft-law”, och alltså inte är bindande för medlemsstaterna, kan den dock kasta ljus över tolkningen av EG-rättsliga bestämmelser och även härpå vidtagna nationella åtgärder. Med denna resolution önskade rådet minska skattekonkurrensen inom EU samt minska snedvridningar på den inre marknaden, förebygga förluster av skatteintäkter och medverka till en för sysselsättningen främjande utveckling av skattesystemen. I anledning av denna uppförandekod tillsattes en arbetsgrupp, Code of Conduct Group/Primarologruppen, med uppgift att genomföra en undersökning av vilka skatteregler i medlemsstaterna som kunde anses strida mot uppförandekoden.¹⁰⁸ I propositionen till den nya svenska CFC-lagstiftningen har frågan om dessa reglers förenlighet med uppförandekoden tagits upp till diskussion.¹⁰⁹

Av artikel B i uppförandekoden framgår vilka skatteåtgärder som anses vara skadliga. Skatteåtgärder som innebär en påtagligt lägre effektiv beskattningsnivå än den som normalt tillämpas i medlemsstaten i fråga anses som skadliga och skall därmed bli föremål för prövning enligt uppförandekoden. Vid bedömningen av om åtgärderna skall anses skadliga eller inte skall hänsyn tas till om förmånerna beviljas endast dem som inte är bosatta i medlemsstaten ifråga, eller beviljas beträffande transaktioner med personer som inte är bosatta där. Hänsyn skall även tas till om förmånerna är fullständigt avgränsade från den inhemska ekonomin, så att de inte påverkar det nationella beskattningsunderlaget, liksom till om förmånerna beviljas även om det inte förekommer någon egentlig ekonomisk verksamhet eller egentlig ekonomisk närvaro i den medlemsstat som erbjuder dessa skatteförmåner. Vidare har även det faktum att reglerna för beräkning av vinsten från en verksamhet inom en multinationell företagsgrupp avviker från internationellt vedertagna principer - särskilt de regler som godkänts av OECD - betydelse för bedömningen. Hänsyn skall slutligen även tas till om det inte finns några möjligheter till insyn i skatteåtgärderna, inbegripet om lagstiftningen tillämpas mindre strikt och utan insyn på administrativ nivå.¹¹⁰

I enlighet med dessa krav åtar sig medlemsstaterna i artikel C i uppförandekoden att inte införa nya skatteåtgärder som anses som skadliga enligt resolutionen. Sådana åtgärder skall frysas. Artikel D i koden uttrycker medlemsstaternas åtagande att se över sina nuvarande bestämmelser och praxis på området, så att inte dessa är skadliga. Denna skyldighet innefattar

¹⁰⁸ Bernitz, Europarättens grunder s. 43.

Pelin, Internationell skatterätt ur ett svenskt perspektiv s. 248.

¹⁰⁹ Prop. 2003/04:10 s. 103.

¹¹⁰ Uppförandekoden, Artikel B p.1-5.

även ett krav på att ändra sådana bestämmelser och praxis för att kunna avskaffa de skadliga åtgärderna.¹¹¹

Primarologruppen fann ett antal skatteåtgärder i medlemsstaterna strida mot koden. En grupp av dessa åtgärder behandlar så kallade holdingbolagskonstruktioner. Av punkten 47 i arbetsgruppens rapport framgår att etableringen av holdingbolag i många fall är betingade enbart av skatteskal. En sådan etablering är, enligt punkten 48, skadlig om vinsten kommer att beskattas betydligt lägre i etableringslandet än i hemstaten.¹¹² I appendix A till rapporten finns en uppräknings av nationella åtgärder som arbetsgruppen ansett strida mot uppförandekoden. Dessa åtgärder har det gemensamt att de rör holdingbolag som är föremål för en mycket förmånlig beskattning.

¹¹¹ Lydelsen av punkterna B,C och D i uppförandekoden återfinns i bilaga 2.

¹¹² Lydelsen av punkterna 47, 48 och 51 i Primarologruppens rapport återfinns i bilaga 3.

5 ARGUMENTATIONEN KRING DEN SVENSKA CFC-LAGSTIFTNINGENS FÖRENLIGHET MED EG-RÄTTEN

I detta kapitel skall frågan huruvida den nya svenska CFC-lagstiftningen är förenlig med EG-rätten eller ej studeras. Först skall förenligheten med etableringsfriheten diskuteras och därefter förenligheten med den fria rörligheten för kapital. Även CFC-lagstiftningens förenlighet med uppförandekoden skall studeras. En redogörelse kommer att ske för regeringens ståndpunkt i frågan och även för åsikterna hos sakkunniga på området.

5.1 CFC-LAGSTIFTNINGENS FÖRENLIGHET MED ETABLERINGSFRIHETEN

I propositionen till den nya CFC-lagstiftningen dras slutsatsen att artikel 43 och etableringsfriheten inte lägger några hinder i vägen för att införa den nya CFC-lagstiftningen. Denna uppfattning har emellertid fått stark kritik från flera håll. Enligt kritikernas mening finns det starka skäl till varför den nya CFC-lagstiftningen i en framtida prövning skulle komma att underkännas av EG-domstolen. I detta avsnitt skall en genomgång ske av både regeringens och kritikernas åsikter.

5.1.1 Regeringens argumentation

Regeringen menar att CFC-reglerna inte strider mot artikel 43. Enligt regeringen innebär lagstiftningen inte någon nackdel för bolag med andelar i utländska företag, på så sätt att det blir mindre attraktivt för dessa att utnyttja sin etableringsfrihet, till exempel friheten att förvärva, bilda eller behålla andelar i ett bolag i en annan medlemsstat. Den nya CFC-lagstiftningen anses istället skapa mer likvärdiga förutsättningar genom att svenska bolag i det stora hela behandlas på samma sätt, oavsett om de äger andelar i svenska eller i utländska bolag. Detta ställningstagande bygger på att de tidigare reglerna, enligt regeringens mening, ansågs medföra nackdelar för svenska bolag som ägde andelar i andra svenska bolag jämfört med ägande i vissa utländska bolag. Genom att införa en skatt på inkomster i vissa utländska dotterbolag, anser regeringen att de negativa konsekvenserna minskar och att ägandet blir mer likvärdigt.¹¹³

Då regeringens slutsats är att CFC-lagstiftningen inte strider mot etableringsfriheten skulle argumentationen kring artikel 43 egentligen kunna sluta här. Regeringen har emellertid även valt att föra en diskussion om de undantagsregler som blir aktuella, om det ändå skulle visa sig att reglerna strider mot artikel 43. Av artikel 46 framgår att bestämmelserna om etablerings-

¹¹³ Prop.2003/04:10 s. 106.

frihet inte skall hindra medlemsstaterna från att ha och tillämpa regler, som innebär att utländska företag behandlas annorlunda, om reglerna grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa. Regler som innebär en inskränkning av etableringsfriheten kan, vilket påpekats i avsnitt 4.1.1 ovan, även rättfärdigas genom hänvisning till tvingande hänsyn till allmänintresset. Som regeringen påpekar har EG-domstolen slagit fast att en inskränkning av etableringsfriheten endast är motiverad om bestämmelsen har ett legitimt syfte som kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Regeringen pekar på två slag av tvingande hänsyn som är aktuella när det gäller CFC-beskattningen. Dels hänvisar man till ”kongruensen i skattesystemet”, vilken i Bachmann-målet fastslogs vara en godtagbar grund för att inskränka etableringsfriheten, och dels till risken för skatteflykt, vilken regeringen menar är stor vid ägande av bolag i stater, vars system innebär en skadlig skattekonkurrens eller medför en betydande skillnad i beskattning i förhållande till hemstaten.¹¹⁴

För att ”kongruensen i skattesystemet” skall legitimera CFC-beskattningen krävs, vilket redan påpekats i avsnitt 4.2.2.1 ovan, enligt Bachmann-målet att det finns ett ”direkt samband” mellan en skattefördel och en skattenackdel. Enligt regeringens mening uppfyller CFC-lagstiftningen kravet på ett sådant samband. Lagstiftningens skattemässiga nackdel består enligt regeringen i att andelar av inkomster i utländska dotterbolag blir föremål för beskattning, till skillnad från andelar av inkomster i svenska dotterbolag. När det gäller svenska dotterbolag är det ju själva dotterbolaget som beskattas. Regeringen menar vidare att moder- och dotterbolaget vid för- och nackdelsbedömningen skall ses som en enhet, vilket får till följd att det både vid ägande i svenska och i utländska dotterbolag existerar en nackdel. Nackdelen består i att det sker en beskattning av resultatet i Sverige, oavsett om det rör sig om svenska eller utländska dotterbolag. Detta sker antingen genom beskattning av delägaren i det utländska bolaget eller av det svenska dotterbolaget. Det resonemang som regeringen för är enligt min mening svårt att följa och jag återkommer till detta i min analys i avsnitt 6.2.1.2 nedan. Fördelen, som enligt regeringen korresponderar mot den nyss nämnda nackdelen, består i att ägarna till andelar i både svenska och utländska dotterbolag åtnjuter avdragsrätt för räntor, samt slipper betala skatt på utdelningar och kapitalvinster. Eftersom det är det svenska bolaget som drabbas av nackdelen respektive fördelen, rör det sig om ett ”direkt samband” och argumentet om ”kongruensen i skattesystemet” kan användas för att rättfärdiga reglerna.¹¹⁵ Slutligen fastslår regeringen att CFC-lagstiftningens syfte är att motverka risken för skatteflykt

¹¹⁴ Prop.2003/04:10 s. 106 ff.

¹¹⁵ A.prop. s. 107.

och att lagstiftningen därför även på denna grund krävs, med hänvisning till tvingande hänsyn till allmänintresset. Regeringen menar här att ett andelsägande i företag i lågbeskattade länder generellt sett innebär en risk för skatteflykt.¹¹⁶

För att en regel skall kunna rättfärdigas med hänvisning till allmänintresset krävs att den är proportionell. Detta innebär enligt EG-domstolen att regeln är ”ägnad att säkerställa förverkligandet av det syfte som eftersträvas”¹¹⁷ och att den ”inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet”¹¹⁸. Regeringen menar att CFC-lagstiftningen är lämplig för att uppnå det angivna syftet, vilket är att minska risken för skatteflykt samt att undvika att skälet till att äga andelar i utländska företag är de beskattningsfördelar som kan uppnås. När det gäller frågan huruvida syftet med reglerna skulle kunna uppnås med mindre ingripande åtgärder, menar regeringen att så inte är fallet. Med hänsyn till att CFC-lagstiftningar, inom ramen för arbetet med uppförandekoden, har ansetts nödvändiga menar regeringen att de nya reglerna inte ”går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet med de undantag för tvingande hänsyn till allmänintresset som behandlats ovan”¹¹⁹.¹²⁰

5.1.2 Kritik mot regeringens argumentation

Som nämnts ovan har det riktats mycket kritik mot regeringens ställningstagande i frågan huruvida den nya CFC-lagstiftningen strider mot EG-rätten. När det gäller etableringsfriheten i artikel 43 är kritikerna ense – det finns en stor risk för att CFC-lagstiftningen inte kommer att anses vara förenlig med denna artikel.

Rabe menar att CFC-lagstiftningar inom EU överlag strider mot etableringsfriheten i artikel 43 och det grundläggande syftet med EG-fördraget, som återfinns i artikel 2. I sin diskussion om lagstiftningen ändå kan anses ha ett legitimt syfte som överensstämmer med fördraget och därmed kan rättfärdigas utifrån resonemanget om tvingande hänsyn till allmänintresse, följer Rabe de argument som fördes fram i Lankhorst-Hohorst-målet, C-324/00, från EG-domstolen.¹²¹ Som redan framgått av avsnitt 4.2.2.5 prövades i detta mål huruvida de tyska underkapitaliseringsreglerna, vilka gjorde skillnad på dotterbolag i Tyskland beroende på var deras moderbolag var belägna, stred mot etableringsfriheten i artikel 43. Domstolen fann att så

¹¹⁶ Prop.2003/04:10 s. 108.

¹¹⁷ Mål C-250/95, Futura Participations, p. 26.

¹¹⁸ A.st.

¹¹⁹ Prop. 2003/04:10 s. 109.

¹²⁰ A.prop. s. 108 f.

¹²¹ Rabe, Cfc och EG-rätten s. 247 f.

var fallet och att detta hinder för etableringsfriheten inte kunde motiveras med några tvingande hänsyn av allmänintresse.¹²² Risken för skatteflykt godtogs inte som ett godtagbart skäl, eftersom den aktuella lagstiftningen inte hade ”till specifikt syfte att säkerställa att rent konstlade kopplingar, vilkas syfte är att kringgå den tyska skattelagstiftningen, inte kan komma i åtnjutande av någon skattemässig fördel”¹²³. Lagstiftningen träffade istället varje situation där moderbolaget hade sitt säte utanför Tyskland oavsett orsaken till detta. Inte heller grunden att ”skattesystemets kongruens” skulle motivera bestämmelserna godtogs av domstolen. Något ”direkt samband” ansågs inte vara för handen i det aktuella fallet.¹²⁴ När det gäller skatteflyktsargumentet hänvisar Rabe även till uttalanden som gjorts i Centros-domen, C-212/97, och den ovan nämnda X och Y-domen, C-436/00. Av dessa domar framgår enligt Rabe att rätten att välja land för sin verksamhet är en del av de grundläggande friheterna. Det spelar härvid ingen roll att landet i fråga har lägre skatter än Sverige. Enligt Rabe kan ”argumentet om risk för skatteflykt således inte åberopas som skäl för cfc-regler inom EU”¹²⁵. Inte heller ”skattesystemets inre sammanhang” eller ”skattesystemets kongruens”, kan enligt Rabes mening åberopas som stöd för en CFC-lagstiftning. Detta eftersom ”diskrimineringen genom cfc-reglerna inte gäller en och samma skattskyldig”¹²⁶.

Även Wenhed menar att den nya CFC-lagstiftningen av EG-domstolen kan komma att betraktas som hinder för etableringsfriheten i artikel 43. Wenhed påpekar att artikel 43 egentligen riktar sig mot nationella bestämmelser som innebär restriktioner för människor med hemvist i andra stater inom EU att etablera sig i den aktuella medlemsstaten. Genom att föreskriva en löpande delägarbeskattning i delägarens hemstat, medför CFC-lagstiftningen restriktioner för den egna statens personer att etablera sig i andra medlemsländer. Som Wenhed poängterar finns det emellertid flera domar från EG-domstolen som slår fast, att medborgare i en medlemsstat som vill etablera sig på en annan medlemsstats territorium, inte får behandlas annorlunda än om etableringen skett i hemviststaten.¹²⁷ I X och Y-domen, vilken rörde frågan om försäljning av aktier till undervärde till en utländsk juridisk person, i vilken överlåtaren direkt eller indirekt ägde andelar, påpekades att de aktuella skattereglerna riskerade att avskräcka den skattskyldige ”från att utöva den rätt han enligt artikel 43 EG har att genom

¹²² Mål C- 324/00, Lankhorst-Hohorst, p 45.

¹²³ Mål C- 324/00, Lankhorst-Hohorst, p 37.

¹²⁴ Mål C- 324/00, Lankhorst-Hohorst, p 42.

¹²⁵ Rabe, Cfc och EG-rätten s. 250.

¹²⁶ Rabe, a.a. s. 251.

¹²⁷ Wenhed, Från CFC till C... s. 604.

ett bolag bedriva sin verksamhet i denna andra medlemsstat”¹²⁸. Detta menar Wenehed gäller även med avseende på den nya CFC-lagstiftningen. Denna hindrar att beskattningen av icke realiserade inkomster hos den svenske delägaren skjuts upp till ett senare tillfälle. En sådan tidigareläggning av beskattningstidpunkten gäller inte om inkomsterna i stället förs över till ett svenskt bolag. Även när det gäller CFC-lagstiftningen skulle alltså denna avskräckningseffekt kunna uppkomma, vilket innebär att reglerna skulle kunna utgöra ett hinder för den fria etableringsrätten. Så är fallet om den svenske delägaren kontrollerar mer än 50 procent av rösterna i en utländsk juridisk person, vilken har hemvist i en annan medlemsstat och vars inkomster faller under CFC-lagstiftningen. 50-procentskravet ställdes upp i X och Y-målet och Wenehed menar att det bör gälla även vad gäller CFC-lagstiftningen.¹²⁹ Vad anser då Wenehed om frågan huruvida lagstiftningen ändå skulle kunna godkännas med hänvisning till resonemanget om objektivt godtagbara skäl? Liksom Rabe hänvisar Wenehed till Lankhorst-Hohorst-domen när det gäller skatteflyktsskälet. Att CFC-lagstiftningen skulle vara nödvändig för att skydda den svenska skattebasen anser Wenehed är felaktigt. Inte heller argumentet om upprätthållande av kongruensen i det svenska skattesystemet anser Wenehed är hållbart. Någon kongruens, i den mening som avsågs i Bachmann-målet, går inte att finna i de svenska CFC-reglerna. Wenehed tar upp ytterligare en ursäktgrund i sitt resonemang, nämligen den effektiva skattekontrollen. Även denna grund avfärdas snabbt, med motiveringen att ”kontrollen av det utländska bolagets inkomster inte effektiviseras av att den svenska delägaren blir löpande beskattad”¹³⁰. Slutsatsen av Weneheds resonemang är att EG-domstolen antagligen skulle finna att CFC-lagstiftningen strider mot EG-rätten såvitt avser investeringar i EU-länder. Wenehed anser att problemet borde ha lösts på så sätt att medlemsstaterna i EU helt skulle ha undantagits från reglernas tillämpningsområde.¹³¹

Johan Bojs är ytterligare en jurist som är kritisk till regeringens uppfattning i CFC-frågan. Det mesta tyder enligt honom på att CFC-beskattning av delägare i bolag inom EU strider mot etableringsfriheten i artikel 43 i fördraget. De rättfärdigande grunder som regeringen fört fram väger, med hänvisning till X och Y-domen samt Lankhorst-Hohorst-domen, enligt Bojs mening mycket lätt.¹³²

¹²⁸ Mål C-436/00, X och Y, p. 36.

¹²⁹ Wenehed, Från CFC till C... s. 605.

¹³⁰ Wenehed, a.a. s. 610.

¹³¹ Wenehed, a.a. s. 612.

¹³² Bojs, Nya CFC-regler s. 736.

Slutligen skall Mattssons inställning i frågan om CFC-lagstiftningens förenlighet med artikel 43 beröras. Liksom Rabe, Wenehed och Bojs anser Mattsson att CFC-lagstiftningen strider mot artikel 43 och den fria etableringsrätten. Han menar att reglerna innebär en begränsning som inte kan motiveras utifrån gällande EG-rätt.¹³³ Mattsson påpekar att en tillämpning av en CFC-lagstiftning innebär att svenska skatteregler skall tillämpas, istället för skattereglerna i den stat där etableringen ägt rum. Detta är enligt Mattssons mening ”uppenbart ett brott mot etablerings-friheten, så som den är skyddad enligt EG-fördraget”¹³⁴. Ett försvårande av etableringar i en medlemsstat, på grund av att skattesatserna är för låga i denna stat, utgör en klar restriktion. Huruvida sådana restriktioner kan rättfärdigas är enligt Mattsson en annan fråga. När det gäller de rättfärdigandegrunder som regeringen framfört är Mattsson av den åsikten att dessa inte håller. Argumentet om ”skatterättens inre sammanhang” har ett mycket snävt tillämpningsområde och CFC-beskattningen uppfyller inte kravet på att det skall finnas ett ”direkt samband” mellan en skattenackdel och en skattefördel för en och samma person. Regeringens resonemang i denna del avfärdas alltså. Mattsson reagerar även på att situationen för delägare som är fysiska personer inte berörts alls i propositionen. Skillnaderna mellan det som är svenskägt och det som är utlandsägt blir i dessa fall extra tydliga. Är den fysiska personen ägare till ett utländskt bolag blir skattebelastningen avsevärt mycket högre än om personen ifråga äger ett svenskt bolag.¹³⁵ Inte heller skatteflyktsresonemanget anses vara tillräckligt starkt för att rättfärdiga CFC-lagstiftningens begränsning av etableringsfriheten. Mattsson påpekar här att det är viktigt att skilja skatteflykt från åtgärder som innebär minskade skatteintäkter. EG-domstolen har nämligen slagit fast att varken minskade skatteintäkter eller skyddet för den inhemska skattebasen är grunder som kan rättfärdiga restriktioner i fördragsrättigheterna. Mattsson kritiserar regeringen för att den inte på ett mer specifikt sätt definierat vad som egentligen faller under skatteflykt och vad som faller under minskade skatteintäkter. För att det skall vara fråga om skatteflykt menar Mattsson att det ska röra sig om ett olovligt skatteundandragande, det vill säga någon form av skentransaktion. Åtgärderna uppfyller enligt Mattsson inte heller kravet på proportionalitet.¹³⁶

¹³³ Mattsson, Är de svenska CFC-reglerna förenliga med EG-rätten? s. 179.

¹³⁴ Mattsson, a.a. s. 175.

¹³⁵ Mattsson, a.a. s. 176 ff.

¹³⁶ Mattsson, a.a. s. 178 f.

5.2 CFC-LAGSTIFTNINGENS FÖRENLIGHET MED DEN FRIA RÖRLIGHETEN FÖR KAPITAL

Detta avsnitt behandlar regeringens och kritikernas åsikter när det gäller CFC-lagstiftningens förenlighet med den fria rörligheten för kapital.

5.2.1 *Regeringens argumentation*

Regeringen är av den uppfattningen att den svenska CFC-lagstiftningen är förenlig med EG-rätten såvitt gäller den fria rörligheten för kapital i artiklarna 56-60 i fördraget. Regeringen menar att den nya CFC-lagstiftningen endast ”medför att det inte blir förmånligare att inneha andelar i utländska bolag än i svenska bolag”¹³⁷. I detta resonemang stöder sig regeringen på målet C-478/98, Kommissionen mot Belgien, och menar att CFC-lagstiftningen varken kommer att få en sådan avskräckande effekt eller medföra ökade kostnader, på så sätt som var fallet i denna dom. Därför strider CFC-lagstiftningen inte mot den fria rörligheten för kapital. Regeringen stöder sig även på ett avgörande i EFTA-domstolen¹³⁸, enligt vilket någon begränsning i den fria rörligheten för kapital inte förelåg, i de fall när nationella lån behandlas förmånligare än utländska lån ”för att kompensera en fördel som endast gäller för utländska lån”^{139, 140}.

Även när det gäller den fria rörligheten för kapital går regeringen i sin diskussion in på de undantagssituationer som aktualiseras, om lagstiftningen ändå skulle visa sig vara stridande mot artikel 56. Regeringen menar att undantagen, både i artikel 58.1 a och 58.1 b, är tillämpliga på CFC-lagstiftningen. Undantaget i artikel 58.1 a är tillämpligt eftersom CFC-reglerna är exempel på bestämmelser som gör skillnad mellan skattebetalare som investerat kapital på olika orter. Sådana bestämmelser är tillåtna. Regler om CFC-beskattnings fanns för övrigt i Sverige redan innan den 31 december 1993, vilket enligt förklaringen till fördraget är en förutsättning för artikelns tillämplighet. Då de nya reglerna får anses innebära en inskränkning av de hinder för utövandet av gemenskapens fri- och rättigheter, som den tidigare lagstiftningen innehöll, menar regeringen att de utgör en del av den tidigare lagstiftningen och anses därmed uppfylla kravet på att ha tillkommit innan den 31 december 1993. Detta menar regeringen följer av domstolens uttalanden i Konle-målet, C-302/97. CFC-lagstiftningen omfattas sålunda av undantaget i artikel 58.1 a. Regeringen anser vidare att CFC-lagstiftningen

¹³⁷ Prop 2003/04:10 s. 110.

¹³⁸ Dom E-1/00, State Debt Management Agency.

¹³⁹ Prop. 2003/04:10 s. 109.

¹⁴⁰ A.prop. s. 109 f.

avser att förhindra att nationella lagar om beskattning överträds. Detta då CFC-lagstiftningen är ett led i bekämpningen av skatteflykt och då den avser att förhindra att skattskyldiga undandrar sig förpliktelser enligt nationell lagstiftning. Sålunda omfattas den nya CFC-lagstiftningen även av undantaget i artikel 58.1 b. Regeringen stöder sig i denna del på målen *Sanz de Lera*, C-163/94, och *Sandoz*, C-439/97. Regeringen avslutar diskussionen angående artikel 58 med att påpeka, att de föreslagna reglerna inte heller utgör medel för godtycklig diskriminering eller förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital. Det påpekas även, att om det skulle visa sig att inget av undantagen i artikel 58 skulle vara tillämpligt, det även när det gäller den fria rörligheten för kapital går att använda sig av resonemanget om tvingande hänsyn till allmänintresset. En hänvisning görs till de överväganden som gjorts på detta område vad gäller etableringsfriheten och man menar att CFC-lagstiftningen mycket väl skulle kunna motiveras utifrån detta resonemang.¹⁴¹

5.2.2 Kritik mot regeringens argumentation

Regeringen anser således att CFC-lagstiftningen inte strider mot den fria rörligheten för kapital i artiklarna 56-60 i fördraget. Kritikerna är av en annan åsikt.

Mattsson kritiserar regeringens ställningstagande i frågan och menar att den dom från EFTA-domstolen som regeringen byggt sitt resonemang på tolkats på ett felaktigt sätt. Enligt Mattsson slår denna dom klart fast att skillnader i garantiavgifter strider mot den fria rörligheten för kapital. Även den tolkning som regeringen gjort av EG-domstolens dom i målet *Kommissionen mot Belgien* är enligt Mattsson felaktig. Det går enligt hans mening inte att i denna dom läsa in, att det skulle vara tillåtet att införa bestämmelser som endast medför att det inte blir förmånligare att inneha andelar i utländska bolag än i svenska sådana. Ett sådant medgivande menar Mattsson skulle ”omöjliggöra varje form av fritt rörligt kapital”¹⁴². När det gäller de rättfärdigandegrunder i artikel 58 som regeringen anser är tillämpliga, ställer sig Mattsson mycket tveksam till om så är fallet. För det första menar han att det är oklart om förklaringen till fördraget är tillämplig på Sverige, eftersom Sverige 1993 ännu inte var medlem av unionen. Även om så skulle vara fallet, menar Mattsson att det är tveksamt om argumentationen i *Konle*-målet kan användas i diskussionen om den fria rörligheten för kapital. Målet hade nämligen ingen anknytning till artikel 58 i fördraget. Om även detta antagande skulle stämma, håller regeringens argumentation ändå inte, eftersom den nya CFC-lagstiftningen i vilket fall som helst inte kan anses vara identisk med den gamla lag-

¹⁴¹ Prop. 2003/04:10 s. 110 f.

¹⁴² Mattsson, *Är de svenska CFC-reglerna förenliga med EG-rätten?* s. 181.

stiftningen.¹⁴³ Mattsson ifrågasätter överhuvudtaget relevansen av artikel 58.1 a i ljuset av EG-domstolens dom i målet Verkooijen, C-35/98. I denna dom fastslogs det, med hänvisning till artikel 58.3 i fördraget, att skillnader i behandling av utdelningar från utländska bolag till en person bosatt i Nederländerna och utdelningar från nederländska bolag till samma person, endast kunde rättfärdigas av ett tungt vägande allmänintresse. Artikel 58.3 stadgar ju att undantagen i artikel 58.1 a inte får innebära en godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital. Någon tillräckligt tungt vägande grund fanns inte i det aktuella fallet. Mattsson menar att uttalandet i domen om ett tungt vägande allmänintresse, tyder på att inskränkande restriktioner skall behandlas på samma sätt både när det gäller den fria rörligheten för kapital och den tidigare diskuterade etableringsfriheten. Artikel 58.3 sätter alltså enligt Mattssons mening stopp för stater, att i sin skattelagstiftning införa skillnader mellan investerare, beroende på vilken bostadsort dessa har.¹⁴⁴ Regeringen är även av den åsikten att undantaget i artikel 58.1 b är uppfyllt, vilket ger medlemsstaterna rätt att vidta åtgärder som är nödvändiga för att hindra överträdelse av nationella lagar och andra författningar. Mattsson anser att domen i målet Sanz de Lera, vilken regeringen hänvisar till, inte har någon betydelse vad gäller CFC-lagstiftningen. Desto intressantare menar Mattsson att domen i målet Sandoz är. I detta mål godtogs restriktioner i form av stämpelskatt i nationell lagstiftning, eftersom inländska och utländska låneavtal behandlades lika. Mattsson drar emellertid slutsatsen att situationerna vid CFC-beskattnings inte kan jämföras med situationen i detta mål. När det gäller CFC-beskattnings bortser man, i ett begränsat antal fall, från den utländska bolagskonstruktionen och beskattar istället den enskilde delägaren i Sverige. Alla utländska bolag omfattas inte och för att förklara denna åtskillnad, menar Mattsson att det krävs andra argument än de som framförts i Sandoz-målet.¹⁴⁵ Den nya CFC-lagstiftningen, vilken enligt Mattsson har som enda mål att hindra investeringar i länder som har ett förmånligare skatteklimate än Sverige, strider således även mot den fria rörligheten för kapital i artikel 56.¹⁴⁶

Wenheds åsikt när det gäller CFC-lagstiftningen och den fria rörligheten för kapital, är att lagstiftningen skulle kunna komma att betraktas som ett hinder för de fria kapitalrörelserna. Om de svenska delägarna har ett kontrollerat innehav i det utländska bolaget kan, som påpekats i avsnittet 4.2.1.1 ovan, regelverket strida mot etableringsfriheten. Om ett sådant

¹⁴³ Mattsson, Är de svenska CFC-reglerna förenliga med EG-rätten s. 182.

¹⁴⁴ Mattsson, a.a. s. 182 ff.

¹⁴⁵ Mattsson, a.a. s. 184 f.

¹⁴⁶ Mattsson, a.a. s. 191.

kontrollerat innehav saknas, menar Wenehed att lagstiftningen istället kan anses strida mot den fria rörligheten för kapital. Sitt ställningstagande grundar Wenehed på att CFC-lagstiftningen innebär att en uppskjutning av beskattningen av bolagets inkomster inte längre är möjlig. En sådan tidigareläggning av beskattningen innebär en likviditetsmässig nackdel för de delägare som valt att investera i ett utländskt bolag. Någon motsvarande nackdel finns inte vid investeringar i svenska bolag. Wenehed stöder sig på argumentationen i Verkooijen-målet och X- och Y-målet.¹⁴⁷ Wenehed gör i sin diskussion om rättfärdigandegrunder inte skillnad mellan etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital. Avsnittet om rättfärdigandegrunder omfattar således båda dessa friheter¹⁴⁸, vilket enligt min mening borde betyda att Wenehed anser att de rättfärdigandegrunder som gäller för etableringsfriheten även är tillämpliga när det gäller den fria rörligheten för kapital. I denna del hänvisar jag därför till Weneheds rättfärdigandeargumentation i avsnitt 5.1.2 ovan.

5.3 CFC-LAGSTIFTNINGENS FÖRENLIGHET MED UPPFÖRANDEKODEN

Med anledning av att regeringen i propositionen till den nya CFC-lagstiftningen fört en diskussion om huruvida lagstiftningen kan vara stridande mot uppförandekoden, skall i detta kapitel redogöras för huvudargumenten i denna fråga. Först kommer en redogörelse för regeringens ståndpunkt i frågan och därefter skall kritikernas åsikter lyftas fram.

5.3.1 Regeringens argumentation

Regeringen menar att den nya CFC-lagstiftningen inte strider mot uppförandekodens principer. Regeringen hänvisar i sin argumentation till den rapport som Primarologruppen lagt fram för Ekofin-rådet. Regeringens argumentation kretsar kring punkterna 47 till 51 i denna rapport, vilka behandlar en viss typ av åtgärder som enligt Primarologruppen utgör skadlig skattekonkurrens, nämligen holdingbolagskonstruktioner. Regeringen hänvisar bland annat till punkt 51 i rapporten, vilken stadgar att bestämmelser mot missbruk och de motåtgärder som finns i nationella skattelagar, spelar en stor roll i kampen mot skatteflykt och skattefusk. Regeringen menar sedan att en CFC-lagstiftning utgör just en sådan typ av regelverk mot missbruk. Härav drar regeringen slutsatsen att det enligt uppförandekoden, inte enbart är tillåtet för medlemsstater att ha en CFC-beskattning, utan att det för vissa länder till och med är nödvändigt att införa eller behålla CFC-lagstiftning för att kunna motverka missbruk. Regeringen menar att en avsaknad av en CFC-lagstiftning kan leda till att regleringen av holdingbolag medför en skadlig skattekonkurrens. Den nya CFC-lagstiftningen är därför, i

¹⁴⁷ Wenehed, Från CFC till C... s. 606.

¹⁴⁸ Wenehed, a.a. s. 609 f.

ljuset av den nyligen införda skattefriheten för utdelningar och kapitalvinster på näringsbetingade andelar, ändamålsenlig och utgör en form av erforderlig motåtgärd i enlighet med uppförandekoden. Att rådet ställt sig bakom uppförandekoden menar regeringen ger ytterligare legitimitet åt den nya lagstiftningen.¹⁴⁹

5.3.2 Kritik mot regeringens argumentation

Enligt Rabe kan inte uppförandekoden användas som skäl för att tillåta CFC-lagstiftning inom EU. Argumentet att nationella bestämmelser mot missbruk är viktiga i kampen mot skatteflykt och skattefusk avfärdas av Rabe. Detta eftersom EG-domstolens praxis i bland annat X- och Y-målet, Centros-domen och Lankhorst-Hohorstdomen, visar att det måste röra sig om något annat än enbart minskade skatteintäkter, och att kampen mot skatteflykt inte i alla situationer tar över etableringsfriheten.¹⁵⁰ Att bilda bolag i länder med låg skatt utgör enligt Rabe inte i sig skatteflykt.¹⁵¹ Rabe påpekar även att uppförandekoden aldrig skulle kunna ta över fördragets bestämmelser, då koden endast är en form av ”soft-law”.¹⁵²

Mattsson riktar kritik mot regeringens ställningstagande och menar att framställningen i propositionen inte är tillräcklig för att regeringen skall kunna dra de slutsatser den gör. Fokuseringen i diskussionen på holdingbolag anser Mattsson är missvisande. Anledningen till behovet av en ny CFC-lagstiftning är enligt Mattssons mening inte förekomsten av holdingbolag i sig. Kritik riktas vidare mot det faktum att regeringen grundar sitt ställningstagande i frågan på synpunkter lämnade från en arbetsgrupp. Mattsson påpekar att resolutionen endast är ett politiskt instrument som närmast är att betrakta som en viljeförklaring. En resolution saknar således legal status och har även, menar Mattsson, i flera fall visat sig sakna betydelse för EG-domstolens avgöranden.¹⁵³

¹⁴⁹ Prop. 2003/04:10 s. 103 f.

¹⁵⁰ Rabe, Cfc och EG-rätten s. 251 f.

¹⁵¹ Rabe, a.a. s. 250

¹⁵² Rabe, a.a. s. 251.

¹⁵³ Mattsson, Är de svenska CFC-reglerna förenliga med EG-rätten? s. 173 f.

6 ANALYS

Detta avsnitt består av två olika analysdelar. Först skall den nya CFC-lagstiftningens utformning och framtida funktion analyseras, vilket kommer att ske genom en jämförelse med den tidigare lagstiftningen på detta område. Därefter kommer fokus att ligga på den nya CFC-lagstiftningens förenlighet med EG-rätten, vilket även är huvudfrågan i denna uppsats.

6.1 DEN NYA CFC-LAGSTIFTNINGENS UTFORMNING OCH FUNKTION

I detta avsnitt skall en jämförelse göras mellan den tidigare och den nya CFC-lagstiftningen. Syftet är att studera den nya lagstiftningsprodukten och dess framtida potential.

6.1.1 Den tidigare lagstiftningens funktion

Av de fakta som presenterats ovan kan slutsatsen dras att CFC-lagstiftningen från 1990 var bristfällig samt att den även till viss del var svår att tillämpa. Detta framgår av den kritik som framförts mot delar av lagstiftningen, se avsnitt 2.3 ovan. Reglerna har även visat sig vara ineffektiva, på så vis att de kommit att tillämpas i ytterst få situationer.¹⁵⁴

Det faktum att lagstiftningen ställde krav på ett betydande svenskt inflytande, motsvarande 50 procent av kapitalet eller röstetalet i den utländska juridiska personen, för att CFC-beskattning skulle bli aktuell, gjorde att situationerna då lagstiftningen var tillämplig var mycket få. Bland annat Dahlberg och Lauritzen anser att detta var en stor svaghet med den tidigare lagstiftningen.¹⁵⁵ Även det förhållandet att indirekta andelar inte omfattades av regleringen, har naturligtvis bidragit till att lagstiftningen inte kom att användas i den omfattning som förutspåts. Detta är enligt min mening den största anledningen till lagstiftningens ineffektivitet.

Ytterligare en svaghet med den tidigare lagstiftningen var att det rådde en relativ osäkerhet i fråga om den skattenivå som krävdes för att en likartad beskattning skulle vara för handen. En sådan osäkerhet kopplad till ett av lagstiftningens mest centrala rekvisit kan enligt min mening inte vara önskvärd. Enligt Lauritzen brister det generellt i vägledningen för hur reglerna skall tillämpas. Även det faktum att informationsutbytet staterna emellan är otillräckligt och att

¹⁵⁴ Wenehed, CFC-Lagstiftning s. 431.

¹⁵⁵ Dahlberg, Förslag till ny CFC-lagstiftning... s. 51.

möjligheterna till övervakning av systemet är begränsade, bidrar enligt Lauritzens mening till regelsystemets ineffektivitet.¹⁵⁶

Som jag ser det har lagstiftningen inte heller uppfyllt det syfte som den var avsedd att uppnå. Utformningen av reglerna har inneburit att de blivit tillämpliga på fler situationer än vad som från början var meningen. Den ursprungliga anledningen till införandet av CFC-lagstiftningen var att undvika transaktioner, genom vilka delägare överförde inkomster till lågbeskattade utländska juridiska personer. I och med att CFC-inkomsten även kommit att innefatta inkomster från aktiv affärsverksamhet, har CFC-lagstiftningen utsträckts till att gälla utanför det ursprungliga användningsområdet och därmed överskridit syftet med lagstiftningen.

Vid en utvärdering av lagstiftningen från 1990 kan därför konstateras att den gav en del övrigt att önska. Med tanke på de fåtaliga situationer där lagstiftningen verkligen var tillämplig, kan det inte påstås att Sverige har haft någon effektiv reglering på CFC-området. Därför fanns ett behov av en översyn av lagstiftningen.

6.1.2 Den nya lagstiftningens för- och nackdelar samt funktion

Den största nackdelen med den äldre lagstiftningen var således att den endast kom att tillämpas i ett fåtal situationer. Detta problem har man, menar jag, i den nya lagstiftningen tagit tag i, bland annat genom att se till att lagstiftningen nu även omfattar indirekta innehav i de utländska juridiska personerna. Denna åtgärd borde leda till en markant ökning av användningen av CFC-lagstiftningen, samt till att möjligheterna till skatteplanering blir avsevärt mindre. Även kritiken mot kravet på ett svenskt 50-procentsinnehav har beaktats i den nya lagstiftningen. Detta krav har helt slopats, vilket också torde innebära att lagstiftningen blir mer användbar. Ytterligare en anledning till att möjligheterna till oönskad skatteplanering antagligen kommer att minska är att den nya lagstiftningen, till skillnad från den tidigare, även omfattar begränsat skattskyldiga personer.

Utformningen av den ”vita listan” i den nya lagstiftningen skiljer sig på en viktig punkt från motsvarande lista i den äldre lagstiftningen. Listan i den tidigare lagstiftningen omfattade nästan enbart länder med vilka Sverige ingått dubbelbeskattningsavtal. Som Tomas Sträng påpekar i sin uppsats, innebär den nya lagstiftningens ”vita lista” att en verklig prövning skall göras av varje enskild stat och att det inte längre blir möjligt att, enbart genom att förlägga

¹⁵⁶ Lauritzen, *Analys av den svenska CFC-lagstiftningen...* s. 836.

bolag i stater med vilka Sverige ingått dubbelbeskattningsavtal, kunna undgå den löpande delägarbeskattningen.¹⁵⁷ Även detta faktum är enligt min mening en positiv förändring av regelsystemet.

Som jag ser det är det även positivt att kravet på likartad beskattning inte finns med i den nya lagstiftningen. Den oenighet och osäkerhet som rådde kring tolkningen av detta rekvisit har därmed undanröjts. Även den nya lagstiftningen innehåller en gräns i procent för den skatt som måste belasta den utländska juridiska personen för att delägarna skall slippa den löpande beskattningen. Denna gräns är emellertid klart fastslagen till 15,4 procent, vilket inte torde leda till några tolkningsproblem.

Det finns således en hel del positivt att säga om den nya lagstiftningen och många av de problem som den äldre lagstiftningen påvisade har nu undanröjts. Det finns emellertid fortfarande en del kvar att önska. Det största frågetecknet med CFC-lagstiftningen, det vill säga dess förenlighet med EG-rätten, har inte försvunnit i och med den nya lagstiftningen. Denna fråga analyseras närmare i avsnitt 6.2 nedan.

Vidare har syftet bakom de nya reglerna blivit starkt ifrågasatt. Som framgår av det ovan sagda synes skälet bakom införandet av nya regler på området ha varit att motverka skatteplaneringsåtgärder i form av räntearbitrage. Detta skäl har fått stark kritik, eftersom CFC-lagstiftning inte har ansetts behövas för att eliminera effekterna av ränteavdragsarbitrage. Skillnaden mellan ut- och inlåningsräntor hävdas vara alltför stor för att ränteavdragsarbitrage överhuvudtaget skall vara lönande. Därmed behövs inte heller någon CFC-lagstiftning för att motverka sådana skatteplaneringsåtgärder. Om således det skäl som av regeringen angivits vara huvudskälet bakom lagstiftningen inte håller, kan man fråga sig om det funnits någon annan anledning till att införa nya regler på området. Sträng anser att syftet med den nya lagstiftningen var att, i anledning av den nyligen införda skattefriheten för utdelningar och kapitalvinster på näringsbetingade andelar, säkerställa ett rimligt skatteuttag.¹⁵⁸ Denna åsikt stöder han på ett utdrag ur propositionen 2003/04:10, vilket anger att CFC-lagstiftning

¹⁵⁷ Sträng, Den svenska CFC-lagstiftningen ... s. 23.

¹⁵⁸ Sträng, a.a. s. 24.

infördes för att hävda CEN-principen¹⁵⁹, vilken förespråkar kapitalexportneutralitet, samt för att ”säkerställa ett rimligt skatteuttag”¹⁶⁰.

Det faktum att den tidigare lagstiftningen även omfattade aktiva affärsinkomster och inte enbart passiva inkomster, har fått kritik från bland annat Wenehed. Utredningarna bakom den nya lagstiftningen har haft som målsättning att endast passiva inkomster skall träffas av reglerna. Distinktionen mellan aktiva och passiva inkomster i 2001 års CFC-förslag blev emellertid utsatt för stor kritik vilket ledde till att 2002 års förslag omfattar alla inkomster i den utländska juridiska personen, under förutsättning att de är lågbeskattade. Ett tecken på att lagstiftaren ändå avsett att träffa passiva inkomster, framgår av att den ”vita listan”, vilken innehåller en uppräkningslista av de länder som är undantagna från CFC-beskattningen, i förhållande till varje skattejurisdiktion anger vilka verksamheter som ändå är att betrakta som passiva och som därmed anses vara lågbeskattade. Som framgått av det ovan stadgade rör det sig ofta om inkomster från bank, försäkrings- och annan finansiell verksamhet. Som jag förstår det, är alltså innebörden av den nya CFC-lagstiftningen fortfarande den, att aktiv affärsinkomst omfattas av regleringen, under förutsättning att den är föremål för en ”låg” beskattning. Målet att CFC-beskattning endast skall omfatta passiva inkomster har lagstiftaren således inte lyckats uppfylla fullt ut.

6.1.3 Slutsatser

Vid en jämförelse av de båda CFC-lagstiftningarna kan konstateras att det nya regelverket innehåller en rad förändringar i förhållande till det gamla. Trots att det finns oklarheter bakom det egentliga syftet till lagstiftningen och även tillämpningen av vissa paragrafer samt att aktiva affärsinkomster fortfarande till viss del omfattas av regleringen, anser jag att den nya lagstiftningen innehåller flera fördelar i förhållande till den tidigare. Det faktum att indirekta innehav numera omfattas av regleringen samt att kravet på ett svenskt 50-procentsinflytande har slopats, är mycket positivt och talar enligt min mening för att den nya lagstiftningen har goda förutsättningar för att bli effektivare och lättare att tillämpa än sin föregångare. Med tanke på den utdragna lagstiftningsprocessen får man verkligen hoppas att så blir fallet. Även begränsat skattskyldiga personer omfattas av den nya lagstiftningen. Det torde innebära att möjligheterna till oönskad skatteplanering minskar. Detta innebär således ännu en förbättring i förhållande till den tidigare lagstiftningen. Även det faktum att den ”vita listan” är relativt

¹⁵⁹ CEN-principen, capital export neutrality, innebär att samma skattemässiga behandling skall gälla för investeringar som finansieras med export av finansiellt kapital till ett annat land som för investeringar där det finansiella kapitalet investerats i det egna landet. Se Prop. 2003/04:10 s.46.

¹⁶⁰ A.prop. s.47 f.

omfattande är enligt min mening ett positivt inslag i lagstiftningen. Ett stort frågetecken, som inte går att ignorera, finns emellertid kvar och det rör frågan om lagstiftningens förenlighet med EG-rätten. Denna fråga skall därför analyseras i följande avsnitt.

6.2 DEN NYA CFC-LAGSTIFTNINGENS FÖRENLIGHET MED EG-RÄTTEN

Som framgått av teoridelen ovan, är den brinnande frågan när det gäller den nya CFC-lagstiftningen, huruvida den kan anses vara förenlig med EG-rätten. De principer inom EG-rätten, utifrån vilka CFC-lagstiftningen har blivit ifrågasatt, är etableringsfriheten i artikel 43 i fördraget och den fria rörligheten för kapital i artikel 56. Även förenligheten med uppförandekoden, vilken har redogjorts för i avsnitten 4.2.3 och 5.3 ovan, har ifrågasatts. Denna fråga faller emellertid utanför min analys. Analysen i nedanstående avsnitt är således inriktad på de två huvudfrågorna, det vill säga på förenligheten med etableringsfriheten och förenligheten med den fria rörligheten för kapital.

6.2.1 CFC-lagstiftningens förenlighet med etableringsfriheten

Detta avsnitt innehåller en analys av huvudpunkterna i diskussionen om CFC-lagstiftningens förenlighet med etableringsfriheten. Först analyseras frågan huruvida CFC-lagstiftningen utgör en inskränkning av etableringsfriheten enligt fördraget. Därefter studeras de rättfärdigande grunder som skulle kunna berättiga en eventuell inskränkning av etableringsfriheten.

6.2.1.1 Utgör CFC-lagstiftningen en begränsning av etableringsfriheten?

Enligt min mening faller den nya CFC-lagstiftningen in under tillämpningsområdet för artikel 43 i EG-fördraget. En reglering som ålägger delägare i utländska lågbeskattade bolag en löpande delägarbeskattning, men som inte stadgar motsvarande beskattning för delägare i svenska bolag, innebär en inskränkning av etableringsfriheten enligt fördraget. Genom att delägaren blir direkt beskattad för sin andel av det utländska bolagets resultat, och därmed går miste om möjligheten att senarelägga beskattningstidpunkten, genom att istället utdelningsbeskattas, uppmanas enligt min mening delägare att inte etablera sig i andra medlemsstater utan att hålla sig till Sverige. Att inte endast fysiska personer, det vill säga medborgare, omfattas av reglerna, utan även deläggande bolag, framgår av artikel 48. Som påpekats ovan omfattar artikel 43 inte endast den situationen, att en medlemsstat inskränker rätten för bolag och medborgare från andra länder att etablera sig på denna stats territorium. Även det fallet att en medlemsstat inför bestämmelser som inskränker möjligheterna för den egna statens medborgare och bolag att etablera sig i andra medlemsstater omfattas, och det är ju just denna situation som aktualiseras vid CFC-beskattning. En löpande delägarbeskattning torde enligt

min mening verka avskräckande, på så sätt att medborgare och bolag avhåller sig från att exempelvis förvärva, bilda eller behålla dotterbolag i de aktuella länderna. Att på detta sätt införa restriktioner på grund av att skattesatserna i de utländska staterna är för låga, utgör i enlighet med X- och Y-målet, ICI-målet och Lankhorst-Hohorst-målet, ett hinder för etableringsfriheten. Regeringens argumentation i denna del går ut på att lagstiftningen, istället för att utgöra en restriktion för etableringsfriheten, skapar mer likvärdiga förutsättningar för svenska bolag som äger aktier i svenska och utländska bolag. Resonemanget bygger på att det då gällande regelsystemet skulle innebära en skattemässig nackdel för de bolag som ägde andelar i andra svenska bolag. Genom införandet av CFC-lagstiftningen skulle därmed en utjämning ske mellan de olika ägandetyperna. Argumentationen som förs känns inte övertygande och den är framför allt mycket kortfattad. Som Mattsson påpekar diskuterar regeringen överhuvudtaget inte de fall då delägaren är en i Sverige bosatt fysisk person.¹⁶¹ Någon förklaring till varför CFC-lagstiftningen i dessa situationer inte skulle utgöra en restriktion i etableringsfriheten ges alltså inte i propositionen. Argumentationen bygger enbart på att delägaren är ett bolag, vilket måste ses som ytterligare ett tecken på att regeringens resonemang inte är fullständigt.

Så långt anser jag att CFC-lagstiftningen faller in under artikel 43 i fördraget. För att en etablering skall vara för handen och för att artikel 43 skall vara tillämplig, fordras emellertid att det rör sig om ett tämligen stort innehav i det utländska bolaget, eller ett stort inflytande över bolaget på annat sätt, exempelvis över bolagets ledning. Det har hävdats att det fordras ett 50-procentigt innehav i bolaget, så att det verkligen rör sig om en faktisk kontroll över bolaget. Som framgår av avsnitt 4.2.1.1 finns det dock andra som menar att etableringsfriheten kan hävdas även av minoritetsaktieägare. I dessa fall torde det emellertid krävas att ett betydande inflytande över bolagets ledning kan konstateras. Om inte något av dessa krav är uppfyllda, går det inte att använda sig av artikel 43. I dessa fall får en prövning istället göras av förenligheten med den fria rörligheten för kapital i artikel 56.

6.2.1.2 Är några rättfärdigandegrunder i så fall tillämpliga?

Enligt regeringens mening kan CFC-lagstiftningen rättfärdigas både utifrån argumentet om ”skattesystemets inre sammanhang” och utifrån skatteflyktsargumentet. När det gäller påståendet att CFC-lagstiftningen krävs för att upprätthålla ”skattesystemets inre sammanhang”, är den avgörande frågan huruvida det existerar ett ”direkt samband” mellan en skattefördel

¹⁶¹ Mattsson, Är de svenska CFC-reglerna förenliga med EG-rätten? s. 175.

och en skattenackdel, i det avseende som Bachmann-målet föreskriver. Även i denna del anser jag att regeringen för en tvivelaktig argumentation. Som påpekats i avsnitt 5.1.1 anser regeringen att moder- och dotterbolag vid denna för- och nackdelsberäkning skall ses som enhet. Detta ställningstagande har jag svårt att förstå. Som Mattsson påpekar, innebär ett sådant koncerntänkande att det blir mycket enklare att hitta samband, än om prövningen skulle göras av en och samma skattskyldig. Mattsson hänvisar här till EG-domstolens praxis, vilken i ett antal fall klart visar att det är förhållandena hos samme skattskyldig som är avgörande.¹⁶² Enligt min mening känns ett koncerntänkande i denna situation konstlat och främmande. Med tanke på att EG-domstolen även varit mycket restriktiv i sin praxis när det gäller att rättfärdiga restriktioner i de fyra friheterna utifrån argumentet om ”skattesystemets inre sammanhang”, menar jag att det är högst osannolikt att domstolen skulle ändra sina principer i just detta fall. Att argumentet enbart har godkänts av domstolen en enda gång, är något som tyder på att det är mycket svårt att få gehör för denna typ av resonemang.

Enligt min mening verkar det även som att det skulle bli svårt att nå framgång med skatteflyktsargumentet. Det är här viktigt att skilja på åtgärder som medför minskade skatteintäkter och åtgärder som innebär en ren skatteflykt. Av EG-domstolens praxis framgår klart att minskade skatteintäkter och skydd för den svenska skattebasen inte anses vara godtagbara skäl för att rättfärdiga hinder i de fyra friheterna. För att CFC-lagstiftningen skall rättfärdigas krävs att lagstiftningen är specifikt inriktad på att motverka risken för skatteflykt. Detta framgår bland annat av domarna i X- och Y-målet och Lankhorst-Hohorst-målet.¹⁶³ Regeringen anser att CFC-lagstiftningen uppfyller detta krav och menar att CFC-situationen skiljer sig från de ovan nämnda domarna på så sätt att lagstiftningen inte omfattar alla företag i alla medlemsstater utan endast vissa specifika fall, där skattesystemet i medlemsstaterna anses innebära en potentiellt skadlig skattekonkurrens eller medför stora skillnader i beskattning, som kan ge upphov till skatteflykt. Regeringen menar att det i dessa situationer finns en stor generell risk för skatteflykt vid deläggande i företag i dessa stater. Regeringens argumentation stöds varken av Rabe, Wenhed eller Mattsson. Dessa menar att regeringen gjort en helt felaktig tolkning i denna del. Enligt min mening är det svårt att veta vad som egentligen ryms inom begreppet skatteflykt. Någon klar definition har varken givits av EG-domstolen eller av regeringen i propositionen. Enligt Mattssons mening torde emellertid begreppet innebära att någon form av olovligt skatteundan-dragande krävs, främst olika former av skentransak-

¹⁶² Mattsson, Är de svenska CFC-reglerna förenliga med EG-rätten? s. 177.

¹⁶³ Mål C- 324/00, Lankhorst-Hohorst, p. 37.
Mål C-436/00, X och Y, p. 61.

tioner.¹⁶⁴ Rabe hänvisar här till Centros-målet och X och Y-målet, vilka slår fast att rätten att välja etableringsland är en av de grundläggande rättigheterna enligt fördraget.¹⁶⁵ Det faktum att etableringslandet har en lägre skattenivå än Sverige spelar, som Rabe påpekar, ingen roll i detta sammanhang.¹⁶⁶ Rabe hänvisar dessutom till ICI-domen och Lankhorst-Hohorst-domen, vilka stadgar att det inte är fråga om skatteflykt i de fall då det utländska bolaget omfattas av etableringsstatens skattelagstiftning.¹⁶⁷ Jag tolkar dessa domstolsyttranden på samma sätt och jag menar därför att CFC-lagstiftningen antagligen inte kan rättfärdigas utifrån skatteflyktsargumentet, eftersom lagstiftningen är alltför bred för att vara riktad specifikt mot skatteflykt.

För att ovan nämnda rättfärdigandegrunder skall godkännas av domstolen krävs även att de vidtagna åtgärderna är proportionella i förhållande till det syfte som de vill uppnå. Med andra ord får inte syftet ha kunnat uppnås med mindre ingripande åtgärder. Regeringen menar att reglerna är lämpliga för att uppnå det angivna syftet med reglerna, det vill säga att undvika att skälet till deläggande i utländska företag är hur beskattningen i dessa länder är utformad, samt att minska risken för skatteflykt. Vidare anser regeringen att åtgärderna inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet. Alternativa åtgärder såsom begränsningar av räntedrag och förhandskontroller i enskilda fall, anser regeringen snarare utgör mer ingripande åtgärder. Regeringen menar även att CFC-lagstiftningen med hänsyn till uppförandekodens innehåll inte går utöver vad som är nödvändigt och därmed inte strider mot proportionalitetsprincipen.¹⁶⁸ Mattsson anser att CFC-lagstiftningen inte är proportionell eftersom den inte direkt riktar sig mot att skatteflykt skall motverkas. Detta eftersom regeringen generellt antar att alla de fall som omfattas av CFC-lagstiftningen innebär en risk för skatteflykt. Enligt min mening stöds Mattssons uppfattning även av att regeringen i propositionen nämner att en del av syftet med reglerna är att ”undvika att det huvudsakliga skälet till delägarskap i utländska företag är hur dessa beskattas”¹⁶⁹. Det verkar således som att en del av syftet med reglerna är att motverka etableringar i lågskatteländer överhuvudtaget, och som Mattsson påpekar är inte sådana etableringar ”ett signum för skatteflykt”¹⁷⁰.

¹⁶⁴ Mattsson, Är de svenska CFC-reglerna förenliga med EG-rätten? s. 179.

¹⁶⁵ Mål C-212/97, Centros, p. 27.

Mål C-436/00, X och Y, p.44.

¹⁶⁶ Rabe, Cfc och EG-rätten s. 250.

¹⁶⁷ A.st.

¹⁶⁸ Prop. 2003/04:10 s. 108 f.

¹⁶⁹ A.prop. s. 108.

¹⁷⁰ Mattsson, Är de svenska CFC-reglerna förenliga med EG-rätten? s. 179.

Om det ändå skulle vara enbart skatteflykt som reglerna syftar till att motverka, menar Mattsson vidare, att det redan existerar andra medel för att hindra ett sådant skatteundandragande. Han syftar då på direktivet 77/799/EEG om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område. Även om kraven i direktivet inte på alla plan efterlevs av myndigheterna, menar Mattsson att det för den skull inte finns anledning att acceptera en särreglering i form av den nu införda CFC-lagstiftningen.¹⁷¹ Själv är jag beredd att hålla med Mattsson i denna fråga. Det faktum att reglerna inte enbart verkar vara inriktade på att motverka skatteflykt, tyder enligt min mening på att de inte kan anses vara proportionella och nödvändiga för att uppnå sitt syfte. Även om CFC-lagstiftningen således skulle komma att rättfärdigas utifrån tvingande hänsyn till något allmänintresse, anser jag att det är tveksamt om de kan anses vara förenliga med proportionalitetsprincipen.

6.2.2 CFC-lagstiftningens förenlighet med den fria rörligheten för kapital

I detta avsnitt skall de olika delarna i argumentationen om CFC-lagstiftningens förenlighet med den fria rörligheten för kapital analyseras. Först studeras frågan huruvida CFC-lagstiftningen utgör en begränsning av den fria rörligheten för kapital och därefter frågan om några rättfärdigande grunder i så fall är tillämpliga.

6.2.2.1 Utgör CFC-lagstiftningen en begränsning av den fria rörligheten för kapital?

Även när det gäller CFC-lagstiftningens förenlighet med den fria rörligheten för kapital, är regeringen av en helt annan ståndpunkt än andra skattesakkunniga i Sverige. Regeringens åsikt, innebärande att den nya lagstiftningen inte utgör en begränsning av den fria rörligheten för kapital, kan enligt min mening ifrågasättas. Detta ställningstagande grundar sig på en dom från EFTA-domstolen och domen i mål C-478/98, Kommissionen mot Belgien. Enligt Mattsson har innebörden av dessa båda domar emellertid tolkats felaktigt av regeringen, vilket framgår av avsnitt 5.2.2 ovan. Framförallt anser jag att regeringens argumentation även i denna del är mycket kortfattad. Det känns som att regeringen gör allt för att hitta argument för att rättfärdiga lagstiftningen, men att argumentationen inte riktigt kan underbyggas av gällande rätt. När det gäller domen i målet mellan Kommissionen och Belgien, förstår inte heller jag hur regeringen av domen kan utläsa, att det inte skulle röra sig om restriktioner i den fria rörligheten för kapital, i de fall då medlemsstaterna inför bestämmelser som endast medför att det inte blir förmånligare att inneha andelar i utländska bolag än i motsvarande svenska bolag. Det skulle ha varit önskvärt om regeringen här hade gjort en hänvisning till aktuella stycken i domen. Mattsson menar att det är omöjligt att läsa in en innebörd av sådant slag i domen,

¹⁷¹ Mattsson, Är de svenska CFC-reglerna förenliga med EG-rätten? s. 179.

eftersom ”ett sådant medgivande skulle fullständigt omöjliggöra varje form av fritt rörligt kapital”¹⁷². Domstolens slutsats var att Belgien hade underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 73b, motsvarande nuvarande artikel 56 i EG-fördraget, genom att förbjuda personer som var bosatta i Belgien att förvärva fondpapper inom ramen för obligationslån som emitterats i utlandet.¹⁷³

Inte heller domen från EFTA-domstolen ger enligt min mening något stöd för regeringens uppfattning. Regeringens argumentation går ut på att det av domen skulle framgå att det är tillåtet att behandla nationella lån förmånligare än utländska lån, om det sker som en kompensation för en fördel som enbart gäller för utländska lån. Det rör sig således om i princip samma resonemang som regeringen förde i målet Kommissionen mot Belgien. EFTA-domstolen slog i målet fast att nationella bestämmelser som innebär ”a. that a borrower, who is entitled to a State guarantee, must pay a guarantee fee on loans from entities in other Contracting Parties but not on loans from domestic entities or b. that a borrower, who is entitled to a State guarantee, must pay a higher guarantee fee on loans from entities in other Contracting Parties compared to loans from domestic entities are incompatible with Article 40 EEA, read with Council Directive 88/361/EEC”¹⁷⁴. Detta stadgande indikerar att skillnader i garantiavgifter, vilka enbart grundar sig på långgivarens nationalitet, anses vara stridande mot den fria rörligheten för kapital. Något stöd för regeringens åsikt kan jag emellertid inte finna i domen.

6.2.2.2 Är några rättfärdigandegrunder i så fall tillämpliga?

Reglerna i fördraget som behandlar den fria rörligheten för kapital innehåller i artikel 58 en del godtagbara begränsningar av den fria rörligheten. I artikel 58.1 a anges att nationella bestämmelser, som skiljer mellan skattebetalare som är bosatta på olika orter eller som har investerat kapital på olika orter, är tillåtna. För att undantaget i artikel 58.1 a skall vara tillämpligt, måste särbestämmelserna ha funnits i medlemsstatens lagstiftning vid utgången av år 1993. Detta framgår av den förklaring som lämnades till fördraget i samband med undertecknandet av Maastrichtfördraget. När det gäller de svenska CFC-lagstiftningen och regeringens hänvisning till fallet Konle, C-302/97, menar jag att det är svårt att på denna grund få CFC-lagstiftningen att falla in under undantaget i artikel 58.1 a. De nyligen införda CFC-reglerna fanns inte i 1993 års skattelagstiftning. Regeringens påstående att de nya reglerna inte

¹⁷² Mattsson, a.a. s. 181.

¹⁷³ Mål C-478/98, Kommissionen - Belgien, p. 48.

¹⁷⁴ Dom E-1/00, State Debt Management Agency, sista st. i domen.

är strängare än den tidigare CFC-lagstiftningen och därför ändå klarar kravet på att ha tillkommit före 1993, är enligt min mening mycket tveksamt. Analysen av den nya CFC-lagstiftningen, som gjorts ovan i denna uppsats, visar tydligt att denna lagstiftning på flera punkter är strängare än det tidigare regelsystemet. Som framgår av Mattssons kritik i avsnitt 5.2.2 ovan, finns det ytterligare ett antal punkter där resonemanget brister. Även om kravet, på att de nationella bestämmelserna måste ha funnits 1993, anses vara uppfyllt, finns det andra punkter där det råder stor tveksamhet huruvida regeringens argumentation skulle hålla i EG-domstolen.

Som Mattsson påpekar kan det även hävdas att artikel 58.3 sätter stopp för staterna, att i sina skattelagstiftningar införa skillnader mellan investerare, beroende på vilken bostadsort dessa har. Detta då det i Verkooijen-målet har slagits fast att restriktioner för kapitalrörelser endast kan rättfärdigas om det finns ett tungt vägande allmänintresse att ta hänsyn till.¹⁷⁵

Enligt regeringen kan CFC-lagstiftningen även rättfärdigas på den grund som anges i artikel 58.1 b. CFC-lagstiftningen är, enligt regeringens mening, ett led i bekämpningen av skatteflykt och avser att förhindra att skattskyldiga undandrar sig förpliktelser enligt nationell lagstiftning.¹⁷⁶ Regeringen menar således att CFC-lagstiftningen uppfyller kravet på att ha för avsikt att förhindra att nationella skattelagar överträds. Argumentet att reglerna syftar till att hindra skatteflykt är emellertid inte övertygande, eftersom resonemanget antagligen inte är förenligt med proportionalitetsprincipen. Lagstiftningen är nämligen alltför vid för att kunna vara inriktad på att bekämpa skatteflykt. Hänvisningen som regeringen gör till målet *Sanz de Lera* och den innebörd som regeringen menar att domen har, kan även den ifrågasättas. Som Mattsson påpekar ger resonemanget i domen stöd för att det endast är riktigt grov brottslighet som kan rättfärdiga restriktioner i friheterna.¹⁷⁷ Mattsson hävdar vidare att reglerna helt klart är oproportionerliga i förhållande till syftet att hindra att nationella lagar och författningar överträds och att motverka skatteflykt.¹⁷⁸ Regeringen stöder sig i detta resonemang även på målet *Sandoz*. Resonemanget som förs i detta mål ger visst stöd för att CFC-lagstiftningen skulle kunna rättfärdigas. I detta mål ansåg domstolen att restriktioner, i form av stämpelskatt, i nationell lagstiftning var godtagbara, eftersom inländska och utländska låneavtal behandlades lika i detta avseende. I detta fall har restriktionerna alltså godtagits på den grunden att alla utländska juridiska personer behandlas på samma sätt som österrikiska juridiska personer. Som

¹⁷⁵ Mattsson, År de svenska CFC-reglerna förenliga med EG-rätten s. 183 f.

¹⁷⁶ Prop. 2003/04:10 s. 110.

¹⁷⁷ Mål C-163/94, *Sanz de Lera*, p. 22.

¹⁷⁸ Mattsson, År de svenska CFC-reglerna förenliga med EG-rätten s. 184.

framgår av avsnitt 5.2.2 ovan, är Mattsson emellertid av den åsikten att samma resonemang inte går att föra vad gäller CFC-beskattningen. CFC-beskattningen träffar nämligen inte alla utländska juridiska personer utan enbart de som uppfyller kraven på att ha inkomster som är lågbeskattade. För att förklara skillnaden till att inte alla, utan enbart vissa inkomster, blir föremål för en direktbeskattning hos delägarna, krävs det andra argument.¹⁷⁹ Jag ser poängen i detta resonemang, och en tillämpning av argumentationen i Sandoz-målet på CFC-lagstiftningen känns tveksam.

6.2.3 Slutsatser

Även om det aldrig går att förutse hur EG-domstolen skulle resonera i det enskilda fallet, tyder det mesta i ovanstående analys på att CFC-lagstiftningen skulle få svårt att klara en granskning av EG-domstolen. Med tanke på den restriktiva inställning som domstolen hittills haft när det gäller restriktioner i de fyra friheterna, anser jag att det är mycket tveksamt om regeringens argumentation just i detta fall skulle kunna övertyga domstolen om motsatsen. EG-domstolens praxis tyder på att det är svårt att få gehör för resonemang som går ut på att skydda den inhemska skattebasen. För att argument om skatteflykt skall rättfärdiga restriktioner i friheterna, fordras det att de nationella åtgärderna är specifikt inriktade på att motverka skatteflykt. När det gäller den svenska CFC-lagstiftningen är det mycket tveksamt om så är fallet. Regeringens resonemang i propositionen innehåller enligt min mening för många svaga och till viss del oklara argument för att CFC-lagstiftningen skall kunna legitimeras utifrån gällande EG-rätt. Detta gäller såväl argumentationen om etableringsfriheten som den fria rörligheten för kapital. Det bör i detta sammanhang påpekas att det räcker med att CFC-lagstiftningen anses strida mot en av dessa friheter för att EG-domstolen skall underkänna lagstiftningen. Sakkunniga på området är eniga om att det finns en stor risk för att lagstiftningen i en kommande process inför EG-domstolen skulle förklaras vara stridande mot EG-rätten. Som framgår av Lagrådets yttrande över propositionen, är även Lagrådet tveksam till om CFC-reglerna verkligen är förenliga med EG-rätten. Lagrådet bedömer frågan om reglernas förenlighet med EG-rätten som oklar.¹⁸⁰ Även regeringen borde ha varit införstådd med att det råder en stor osäkerhet huruvida reglerna är förenliga med EG-rätten. Att regeringen, mot denna bakgrund, ändå valt att införa den nya lagstiftningen är enligt min mening förvånande, särskilt med tanke på att Sverige flera gånger tidigare har fällts av EG-domstolen. Trots den relativt korta tid som Sverige har varit medlem i EU, är Sverige nämligen ett av de länder som flest gånger förklarats ha inkomstskatteregler som står i strid med EG-rätten.

¹⁷⁹ Mattsson, Är de svenska CFC-reglerna förenliga med EG-rätten s. 185.

¹⁸⁰ Prop. 2003/04:10 s. 240.

7 SLUTSATSER

Detta kapitel innehåller en kort sammanfattning av de slutsatser som jag kommit fram till i mina studier av CFC-lagstiftningen i Sverige.

När det gäller den nya CFC-lagstiftningens utformning och funktion, finns det mycket som talar för att denna lagstiftning skulle kunna bli effektivare och lättare att tillämpa än den tidigare lagstiftningen. Positiva förändringar i den nya lagstiftningen, utifrån denna synvinkel, är att reglerna nu även omfattar indirekta innehav och begränsat skattskyldiga personer samt att kravet på svenskt inflytande tagits bort. Även den omfattande ”vita listan” är ett positivt inslag i lagstiftningen. Fortfarande omfattas aktiva affärsinkomster av reglerna och syftet att enbart träffa passiva inkomster har således inte heller i denna lagstiftning uppfyllts. Som framgår av den kritik som framförts mot den nya lagstiftningen finns det emellertid fler regler som är problematiska. Som exempel kan nämnas, att det faktum att även indirekta innehav omfattas av delägarbeskattningen, kan leda till att flera länder delägarbeskattar samma inkomst. Någon lösning på detta problem har inte lämnats av regeringen.

Den stora diskussionsfrågan i denna uppsats är emellertid den nya lagstiftningens förenlighet med EG-rätten. Enligt min mening är det mycket tveksamt om EG-domstolen i en framtida process skulle godkänna den svenska lagstiftningen. Den tidigareläggning av beskattningstidpunkten som CFC-lagstiftningen innebär, kan avskräcka medborgare och bolag från att etablera sig på andra staters territorium. Som jag ser det innebär lagstiftningen även att den fria rörligheten för kapital inskränks. Med tanke på den restriktiva inställning som domstolen hittills haft, när det gäller att rättfärdiga sådana restriktioner i fördragsfriheterna, anser jag att det är mycket tveksamt om regeringens argumentation skulle hålla i EG-domstolen. Regeringens resonemang innehåller, enligt min mening, för många oklarheter och är för svagt. För att argument om skatteflykt skall kunna rättfärdiga restriktioner i friheterna, fordras det att de nationella åtgärderna är specifikt inriktade på att motverka skatteflykt. När det gäller den svenska CFC-lagstiftningen är det mycket tveksamt om så är fallet. Enligt min uppfattning kan inte heller resonemang om ”skattesystemets inre sammanhang” rättfärdiga dessa regler. Något ”direkt samband” mellan en skattefördel och en skattenackdel för en och samma skattskyldig, kan jag nämligen inte finna i CFC-lagstiftningen. Min slutsats måste därför bli att den nya lagstiftningen antagligen skulle komma att underkännas vid en prövning i EG-domstolen.

KÄLLFÖRTECKNING

Litteratur

Bernitz, Ulf, Kjellgren, Anders: *Europarättens grunder*, 2:a upplagan, Nordstedts Juridik AB, Stockholm och Bryssel 2002.

Dahlberg, Mattias: *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, Iustus Förlag AB, Uppsala 2000.

Lang, Michael, Aigner, Hans-Jörgen, Scheuerle, Ulrich, Stefaner, Markus: *CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law*, EUROTAX Series on European Taxation Volume 8, Linde Verlag Wien och Kluwer Law International Ltd London, 2004.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer: *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt - Del 2*, 9:e upplagan, Studentlitteratur Lund, Stockholm 2003.

Mattsson, Nils: *Svensk internationell beskattningsrätt*, 13:e upplagan, Norstedts Juridik AB, Uppsala 2000.

Pelin, Lars: *Internationell skatterätt ur ett svenskt perspektiv*, 2:a omarbetade upplagan, Prose Design & Grafik, Lund 2000.

Ståhl, Kristina, Österman, Roger P: *EG-skatterätt*, 1:a upplagan, Iustus Förlag AB, Uppsala 2000.

Sträng, Tomas: *Den svenska CFC-lagstiftningen – i belysning av tidigare CFC-lagstiftning – och särskilt om dess förenlighet med dubbelbeskattningsavtalen*, Examensarbete, Lunds universitet 2004.

Wenehed, Lars-Erik: *CFC-lagstiftning – En studie av CFC-beskattningsrättens utsträckning, den internationella skatterätten, neutral beskattning samt beskattning efter skatteförmåga*, Juristförlaget i Lund, 2000.

Artiklar

Andersson, Krister: *CFC-regler som medel att minska välståndet*, Svensk skattetidning 2004, s. 71-79.

Bojs, Johan: *Nya CFC-regler*, Svensk skattetidning 2003, s. 727-738.

Dahlberg, Mattias: *Förslag till ny CFC-lagstiftning – 2002 års departementspromemoria*, Skattenytt 2003, s. 50-59.

Lauritzen, Suzanne: *Analys av den svenska CFC-lagstiftningen – en effektiv skatteflyktslagstiftning?*, Skattenytt 1998, s. 825-837.

Mattsson, Nils: *Är de svenska CFC-reglerna förenliga med EG-rätten?*, Skattenytt 2004, s. 165-191.

Rabe, Gunnar: *Cfc och EG-rätten*, Skattenytt 2003, s. 247-253.

Rabe, Gunnar: *CFC-utvidgningen i Sverige*, Skattenytt 2004, s. 3-10.

Ståhl, Kristina: *En första anpassning av svenska skatteregler till EG-fördraget*, Skattenytt 2001, s. 205-211.

Wenehed, Lars-Erik: *Från CFC till C eller hur EG-rätten kan påverka det senaste förslaget till CFC-lagstiftning*, Skattenytt 2003, s. 600-612.

Offentligt tryck

Prop. 1989/90:47 om vissa internationella skattefrågor.

Prop. 1990/91:107 om beskattning av inkomst av tjänst från Sverige mm.

Prop. 2003/04:10 Ändrade regler för CFC-beskattnings.

SOU 1988:45 Vissa internationella skattefrågor.

SOU 2001:11 Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar.

Fi2001/709 CFC-regler. Departementspromemoria från Finansdepartementet.

Resolution of the Council and the Representatives of the Governments of the Member States, meeting within the Council, of 1 December 1997 on a code of conduct for business taxation. Rådets press release 12671/97. (Uppförandekoden)

Code of Conduct (Business Taxation) / Primarolo Group – Nr: 4901/99.

Rättspraxis

Rättsfall från Regeringsrätten

RÅ 2000 ref. 47 I och II

RÅ 2000 ref. 40

Rättsfall från EG-domstolen

Mål C-436/00, X och Y mot Riksskatteverket

Mål C-324/00, Lankhorst-Hohorst GmbH mot Finanzamt Steinfurt

Mål C-478/98, Europeiska kommissionen mot Konungariket Belgien

Mål C-251/98, C. Baars mot Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem

Mål C-200/98, X AB och Y AB mot Riksskatteverket

Mål C-55/98, Skatteministeriet mot Bent Vestergaard

Mål C-35/98, Staatssecretaris van Financiën mot B.G.M. Verkooijen

Mål C-439/97, Sandoz GmbH mot Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland

Mål C-302/97, Klaus Konle mot Republik Österreich

Mål C-294/97, Eurowings Luftverkehrs AG mot Finanzamt Dortmund-Unna

Mål C-212/97, Centros Ltd mot Erhvervs- og Selskabsstyrelsen

Mål C-264/96, Imperial Chemical Industries plc (ICI) mot Kenneth Hall Colmer

Mål C-118/96, Jessica Safir mot Skattemyndigheten i Dalarnas län

Mål C-250/95, Futura Participations SA och Singer mot Administration des contributions

Mål C-163/94, Brottmål mot Lucas Emilio Sanz de Lera, Raimundo Diaz Jiménez och Figen Kapanoglu

Mål C-80/94, G. H. E. J. Wielockx mot Inspecteur der directe belastingen

Mål C-484/93, Peter Svensson och Lena Gustavsson mot Ministre du Logement et de l'Urbanisme

Mål C-204/90, Bachmann mot Belgiska staten

Mål C-270/83, Avoir Fiscal

Rättsfall från EFTA-domstolen

Dom E-1/00, State Debt Management Agency.

BILAGA 1

UTDRAG UR EG-FÖRDRAGET

Artikel 12

Inom detta fördrags tillämpningsområde och utan att det påverkar tillämpningen av någon särskild bestämmelse i fördraget, skall all diskriminering på grund av nationalitet vara förbjuden.

Rådet kan enligt förfarandet i artikel 251 anta bestämmelser i syfte att förbjuda sådan diskriminering.

Artikel 43

Inom ramen för nedanstående bestämmelser skall inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium förbjudas. Detta förbud skall även omfatta inskränkningar för medborgare i en medlemsstat som är etablerad i någon medlemsstat att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag.

Etableringsfriheten skall innefatta rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag som de definieras i artikel 48 andra stycket, på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, om inte annat följer av bestämmelserna i kapitlet om kapital.

Artikel 46

1. Bestämmelserna i detta kapitel och åtgärder som vidtagits med stöd av dessa skall inte hindra tillämpning av bestämmelser i lagar och andra författningar som föreskriver särskild behandling av utländska medborgare och som grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa.
2. Rådet skall enligt förfarandet i artikel 251 utfärda direktiv för samordning av de ovan nämnda bestämmelserna.

Artikel 48

Bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen skall vid tillämpningen av bestämmelserna i detta kapitel likställas med fysiska personer som är medborgare i medlemsstaterna.

Med ”bolag” förstås bolag enligt civil- eller handelslagstiftning, inbegripet kooperativa sammanslutningar samt andra offentligrättsliga eller privaträttsliga juridiska personer, med undantag av sådana som inte drivs i vinstsyfte.

Artikel 56

1. Inom ramen för bestämmelserna i detta kapitel skall alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna.
2. Inom ramen för bestämmelserna i detta kapitel skall alla restriktioner för betalningar mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna.

Artikel 58

1. Bestämmelserna i artikel 56 skall inte påverka medlemsstaternas rätt att
 - a tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort,
 - b vidta alla nödvändiga åtgärder för att förhindra överträdelser av nationella lagar och andra författningar, särskilt i fråga om beskattning och tillsyn över finansinstitut, eller att i administrativt eller statistiskt informationssyfte fastställa förfaranden för deklaration av kapitalrörelser eller att vidta åtgärder som är motiverade med hänsyn till allmän ordning eller allmän säkerhet.
2. Bestämmelserna i detta kapitel skall inte påverka tillämpligheten av sådana restriktioner för etableringsrätten som är förenliga med detta fördrag.
3. De åtgärder och förfaranden som avses i punkterna 1 och 2 får inte utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 56.

BILAGA 2

UTDRAG UR UPPFÖRANDEKODEN – CODE OF CONDUCT

Skatteåtgärder som avses

Punkt B

Inom det tillämpningsområde som anges i punkt A skall skatteåtgärder som innebär en påtagligt lägre effektiv beskattningsnivå, inbegripet nollbeskattning, än de som normalt tillämpas i medlemsstaten i fråga, anses vara potentiellt skadliga och följaktligen omfattas av denna kod.

En sådan beskattningsnivå kan vara en följd av den nominella skattesatsen, beskattningsunderlaget eller andra relevanta faktorer.

Vid bedömningen av om dessa åtgärder är skadliga bör det bland annat tas hänsyn till:

- 1) om förmånerna beviljas endast dem som inte är bosatta i medlemsstaten i fråga eller beviljas beträffande transaktioner med personer som inte är bosatta där, eller
- 2) om förmånerna är fullständigt avgränsade från den inhemska ekonomin så att de inte påverkar det nationella beskattningsunderlaget, eller
- 3) om förmånerna beviljas även om det inte förekommer någon egentlig ekonomisk verksamhet eller egentlig ekonomisk närvaro i den medlemsstat som erbjuder dessa skatteförmåner, eller
- 4) om reglerna för beräkning av vinsten från en verksamhet inom en multinationell företagsgrupp avviker från internationellt allmänt vedertagna principer, särskilt de regler som godkänts av OECD, eller
- 5) om det inte finns några möjligheter till insyn i skatteåtgärderna, inbegripet om lagstiftningen tillämpas mindre strikt och utan insyn på administrativ nivå.

Frysning och avveckling

Punkt C

Medlemsstaterna åtar sig att inte införa nya skatteåtgärder som är skadliga enligt denna kod. Medlemsstaterna skall därför respektera de principer som ligger till grund för koden när de utformar sin framtida politik och skall ta vederbörlig hänsyn till den utvärdering som avses i punkterna E till I nedan när de bedömer huruvida nya skatteåtgärder har skadliga effekter.

Punkt D

Medlemsstaterna åtar sig att se över sina nuvarande bestämmelser och gällande praxis mot bakgrund av de principer som ligger till grund för koden och den utvärdering som beskrivs i punkterna E till I nedan. Medlemsstaterna skall vid behov ändra dessa bestämmelser och denna praxis i syfte att avskaffa varje skadlig åtgärd så snart som möjligt med hänsyn till de diskussioner rådet har efter bedömningsförfarandet.

BILAGA 3

UTDRAG UR PRIMAROLOGRUPPENS RAPPORT

(iv) Holding companies

47. The group noted that there can be commercial reasons why a multi national enterprise may have a particular holding company within its corporate structure. But the Group also noted that many holding companies are set up wholly or mainly for tax planning reasons. In particular, holding companies may be used as a tax efficient holding point for profits or as a tax efficient conduit. Holding companies that are tax-driven normally have little or no economic substance, and may be no more than brass plate companies. They are therefore potentially highly mobile, and business taxation measures can have a significant effect on their location in the Community.

48. The Group considered a number of measures that exempt dividends received from subsidiary companies. These measures are often referred to as participation exemptions. The Group has given a positive evaluation to measures that allow the exemption of foreign source dividends in circumstances in which the profits giving rise to the dividends have been taxed at a significantly lower level in the source country than they would have been if they had arisen in the Member State. In cases where participation exemptions are combined with an appropriate controlled foreign company legislation, the measures have not been given a positive evaluation. (21) (22) (23) (24) (25)

51. The Group concluded that a positive evaluation should be given to asymmetrical measures where gains are exempt but losses are tax deductible. In relation to measures where both gains and losses are exempt the Group noted Paragraph L of the Code regarding the use of anti-abuse provisions in Member States to counteract tax avoidance and evasion.

The Group gave seven measures a positive evaluation (A13, A14 (26), A17, AAM2b, AAM21 (27), EAM9 (29)). (30)